

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA PRÁVA

Role správního řádu ve finančním právu

Role of Administrative Regulations in the Financial Law

Student: Bc. Andrea Mikulíková

Vedoucí diplomové práce: Mgr. Milan Gryga

Ostrava 2011

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra práva

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Andrea Mikulíková**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6208T011 Ekonomika a právo v podnikání**
Téma: **Role správního řádu ve finančním právu**
Role of Administrative Regulations in the Financial Law

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Správní řád
 3. Dobrá správa
 4. Finanční právo procesní a daňový proces
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 4. aktualiz. vyd. Praha: C. H. Beck, 2006. 741 s. ISBN 8071794317.
BONĚK, Václav. *Lexikon Daňové pojmy*. 1. vyd. Ostrava: Sagit, 2001. 626 s. ISBN 8072082655.
HRABÁK, Jan; NAHODIL, Tomáš. *Správní řád s výkladovými poznámkami a vybranou judikaturou*. 3., aktualizované vydání podle právního stavu ke dni 1.5.2009. Praha: ASPI, 2009. 500 s. ISBN 9788073574246.
HRABCOVÁ, Dana. *Principy dobré správy. Sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci. Kongresový sál Kanceláře veřejného ochránce práv, Brno, 22. března 2006*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita pro Kancelář veřejného ochránce práv, 2006. 265 s. ISBN 8021040017.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Mgr. Milan Gryga**

Datum zadání: **26.11.2010**

Datum odevzdání: **29.04.2011**

JUDr. Bohuslav Halfar
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci, včetně všech příloh, vypracoval(a) samostatně a uvedl(a) jsem veškerou použitou literaturu a další prameny.“

Místo a datum odevzdání DP

.....

podpis

Poděkování

Ráda bych vyjádřila upřímné poděkování Mgr. Milanu Grygovi, za ochotu, vedení a cenné rady při zpracování mé diplomové práce.

OBSAH

1. Úvod.....	8
2. Působnost správního řádu.....	10
2.1 Působnost správního řádu.....	10
2.1.1 Pozitivní vymezení působnosti správního řádu.....	10
2.1.2 Negativní vymezení působnosti správního řádu.....	12
2.2 Subsidiární použití správního řádu.....	13
2.3 Výklad ustanovení § 177 správního řádu.....	14
3. Dobrá správa.....	15
3.1 Pojem „dobrá správa“.....	15
3.2 Počátky konceptu dobré správy.....	16
3.3 Koncept dobré správy.....	17
3.4 Zásady dobré správy.....	18
3.5 Právo na dobrou správu v dokumentech Rady Evropy.....	20
3.5.1 Doporučení Rec (2007)7.....	20
3.6 Dobrá správa a veřejný ochránce práv.....	22
3.6.1 Zákon č. 349 /1999 Sb.....	22
3.6.2 Principy dobré správy dle veřejného ochránce práv.....	23
4. Finanční právo procesní a daňový proces.....	25
4.1 Finanční právo procesní.....	25
4.2 Daňový proces.....	26
4.3 Základní pojmy daňového procesu.....	28
4.3.1 Daň.....	28
4.3.2 Správa daně.....	29
4.3.3 Správce daně.....	31
4.3.4 Daňové řízení.....	33
4.3.4.1 Základní zásady daňového řízení.....	34
4.3.5 Osoby zúčastněné na daňovém řízení.....	37
4.3.5.1 Daňový subjekt.....	37
4.3.5.2 Třetí osoby.....	38

4.4 Použití správního řádu v zákoně o správě daní a poplatků.....	39
4.4.1 Ustanovení § 99 ZSDP.....	41
4.4.2 Základní zásady činnosti správních orgánů v ZSDP.....	46
4.4.3 Principy dobré správy v daňovém řízení.....	52
4.4.4 Komparace základních zásad činnosti správních orgánů a principů dobré správy se zásadami daňového řízení.....	54
4.5 Nový daňový řád.....	60
5. Závěr.....	64
Seznam použité literatury.....	66
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce.....	69
Seznam příloh.....	70
Přílohy.....	70

1 ÚVOD

V rámci systému finančního práva existuje poměrně ucelený soubor norem procesního právního charakteru, který ovšem nevytváří, podobně jako v případě správního práva, samostatné odvětví našeho právního řádu. Nicméně tento zvláštní subsystém stojící na pomezí finančního práva a správního práva můžeme označit za finanční právo procesní. Vzhledem ke skutečnosti, že finanční procesy jsou svým charakterem správním řízením, základním obecným procesním předpisem, stejně jako v případě správního práva procesního, označujeme je za správní řád. Většina právních předpisů finančního práva procesního s použitím správního řádu počítá a jeho použití výslovně zakotvuje. Opačně je tomu však v případě zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který aplikaci správního řádu výslovně vylučuje.

Dne 1.1.2006 nabyl účinnosti zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, který vystřídal zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení. Současný správní řád se na rozdíl od svého předchůdce neomezuje pouze na úpravu správního řízení, jeho cílem je především vystihnout všechny postupy „správních orgánů“ v oblasti veřejné správy. Snahou současného správního řádu je získat si výsadní postavení vůči zvláštním právním předpisům, které neobsahují samostatnou úpravu správního řízení či ostatních postupů v oblasti veřejné správy, eventuálně ji obsahují, ale v nedostatečném rozsahu. Současný správní řád obsahuje i ustanovení, která stanoví, že se správní řád použije v některých případech navzdory výslovnému vyloučení správního řádu zvláštním právním předpisem.

Cílem této diplomové práce je uvést úvahy a závěry o možnosti či nemožnosti aplikace správního řádu ve finančním právu procesním, se zaměřením na zákon o správě daní a poplatků. K dosažení svého cíle použiji metodu analýzy, syntézy a v závěru také komparace.

Svoji práci jsem rozčlenila do tří hlavních výkladových kapitol. V první výkladové kapitole vysvětlím působnost správního řádu jakožto problematiky nutné pro zdárné pochopení dalšího výkladu o možnostech použití správního řádu ve finančním právu procesním.

V současném pojetí moderní veřejné správy se stále častěji hovoří o nutnosti jejího výkonu v souladu s principy dobré správy. Před tím, než přistoupím k úvahám o aplikaci principů dobré správy ve finančním právu procesním, se v kapitole druhé zaměřím na zodpovězení otázek, co znamená pojem dobrá správa, ve kterých dokumentech a právních předpisech se objevuje, jaký je její význam pro činnost veřejného ochránce práv a veřejnou správu obecně, včetně jejího zakotvení ve správním řádu.

Třetí kapitola se bude zabývat tematikou, která je hlavním předmětem této práce, tj. aplikací správního řádu ve finančním právu procesním. Vzhledem k rozsáhlosti této problematiky se budu věnovat otázce aplikace správního řádu ve finančním právu procesním obecně, v jeho fiskální a nefiskální části pouze v krátkosti. Svoji pozornost jsem hlavně zaměřila na aplikaci správního řádu v zákoně o správě daní a poplatků, tzn. zákona upravujícího specifické správní řízení s berní specializací.

2 PŮSOBNOST A ÚČINNOST SPRÁVNÍHO ŘÁDU

Zákon č. 71/1967 Sb. který předcházel současně platnému zákonu č. 500/2004 Sb. ve znění zákona č.413/2005 Sb. byl jenom zákonnou úpravou správního řízení obecně definovaného jako: „*postup správního orgánu, jehož účelem je vydání rozhodnutí, jímž se určité věci zakládají, mění nebo ruší práva nebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo jimiž se v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má nebo nemá.*“

Zákon č. 500/2004 Sb. je v rozsahu působnosti zákona rozšířen a obsahuje mnohem podrobnější zákonný základ. Má za úkol posílit zásady zákonnosti (viz. dále) a omezit nebo vyloučit pozdější užívání interních předpisů nebo komentářů. Správní řád ve svých procesních formách veřejné správy upravuje zčásti obecnou úpravu správního řízení a další formy realizace veřejné správy. Označuje je souhrnně jako postupy správních orgánů. Správní řád tak reguluje podstatnou část správního práva procesního.

2.1 Působnost správního řádu

Správní řád vymezuje svoji působnost ve dvou kriteriích, které se spolu kombinují. Jde o vymezení pozitivní a negativní.

2.1.1 Pozitivní vymezení působnosti správního řádu

Ustanovení § 1 odst. 1 správního řádu hovoří výslovně o postupech. Vzhledem k tomu, že se nejedná pouze o rozhodování ve správním řízení, ale také o jiné úkony správních orgánů, jde o vydávání osvědčení, vyjádření, ověření či jiné obdobné úkony, dále veřejnoprávní smlouvy, opatření obecné povahy a vyřizování stížností, ovšem jen pokud se týče postupů podle správního řádu.

Rozsah věcné působnosti právního řádu je však některými jinými ustanoveními ještě dále rozšiřována. Platí to zejména o základních zásadách činnosti správních orgánů, které je třeba použít všude při výkonu veřejné správy, a to i tam, kde zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, přičemž však neobsahuje úpravu, odpovídající těmto zásadám (§ 177 odst. 1). Vzhledem k tomu, že se zde hovoří o výkonu veřejné

správy vůbec, je třeba podle těchto základních zásad postupovat zřejmě ve všech případech výkonu působnosti správního orgánu.

Další extenzi působnosti správního řádu lze odvodit z § 177 odst. 2, podle něhož má správní orgán tam, kde provádí úkony, na které se nevztahuje druhá a třetí část (tj. obecná a zvláštní ustanovení o správním řízení) a nejde-li o veřejnoprávní smlouvy ani o opatření obecné povahy, budeme postupovat obdobně podle části čtvrté, tedy o vydání vyjádření, osvědčení a sdělení či ověření.

Jak je tedy patrné, zákonodárce zde vytvořil, jako ostatně i v dalších případech, prostor k tomu, aby i jiné úkony, ať již regulované v současnosti nebo kdykoliv později, mohly být podřízeny zmíněným ustanovením správního řádu a nemusela se přijímat zvláštní úprava. Z hlediska nejen legislativně technického, ale i věcného, tato formulace znamená, že napříště již nebude k úplnému vyloučení správního řádu postačovat, aby příslušný zákon vyloučil jen obecné předpisy o správním řízení (např. dikcí, že se na daný postup či řízení nepoužijí nebo nevztahují obecné předpisy o správním řízení).

Rozsahu působnosti správního řádu se týká také § 180, který upravuje řešení dvou situací:

O první situaci jde tehdy, když správní orgány vydávají rozhodnutí, přičemž starší právní předpisy neupravují v celém rozsahu, jak mají správní orgány postupovat. To platí jak pro předpisy, jejichž úprava neodpovídá "*standardům*" nového správního řádu, tak i pro ty, které vůbec vylučovaly použití zákona č. 71/1967 Sb. Zde mají správní orgány postupovat v otázkách, jejichž řešení je nezbytné, podle platného správního řádu, a to včetně obecných ustanovení o správním řízení. Budeme-li přitom porovnávat úplnost úpravy ve stávajícím procesním předpisu s tou, která tu byla v předpisech platných před jeho účinností, nutně dojdeme k závěru, že prakticky vždy bude třeba postupovat podle nového správního řádu minimálně už jen proto, že ten obsahuje množství institutů dřívější úpravě neznámých. Stroze pozitivistický výklad tohoto ustanovení by ovšem mohl vyvolat až neřešitelné kombinace, proto bude třeba hledat cestu v přístupech právě opačných. Ostatně samotný správní řád dává v tomto směru návod, aby se uvedeným způsobem postupovalo pouze v případě, že řešení určitých otázek je nezbytné. Samozřejmě rozhodující význam budou mít odvolací orgány.

Druhá situace se týká řízení podle starších předpisů, která neustí ve vydání rozhodnutí. Zde mají správní orgány, pokud tyto předpisy řízení v celém rozsahu neupravují, postupovat podle ustanovení správního řádu o osvědčení, vyjádření a sdělení. Vzhledem k tomu, že starší úprava regulovala tzv. jiné postupy v oblasti veřejné správy spíše jen omezeně, mohla by se používat čtvrtá část platného správního řádu často. Na druhé straně se však prostor pro aplikaci tohoto ustanovení zužuje tím, že bude přicházet v úvahu jen tam, kde záležitost nelze řešit podle stávajících předpisů a řešení je nezbytné.

2.1.2. Negativní vymezení působnosti správního řádu

Negativně je působnost správního řádu vymezena v § 1 odst. 3, jímž je vykazováno jeho použití pro soukromoprávní, tedy občanskoprávní, obchodněprávní a pracovněprávní úkony, které provádějí správní orgány. Správní řád se nevztahuje na ty úkony, v nichž správní orgány nevystupují jako vrchnostenské, nadřazené, ale coby fiskus.

Výslovně je dále vyloučena působnost správního řádu na vztahy mezi orgány téhož územního samosprávního celku (např. vztahy mezi zastupitelstvem kraje a radou kraje či starostou a obecním úřadem), pokud se týká výkonu samostatné působnosti.

Z charakteru věci plyne, že správní řád se nevztahuje na tzv. bezprostřední zásahy, nespádají pod něj ani postupy ve vztazích nadřízenosti a podřízenosti uvnitř orgánů veřejné správy včetně různých aktů řízení, ani mezi těmito orgány, vzhledem k tomu, že se tu nejedná o výkon působnosti daných orgánů v oblasti veřejné správy, ledaže by v něm byla působnost správního řádu pro tyto vztahy výslovně položena, jako je tomu např. v souvislosti s úpravou změn příslušnosti nebo režimu veřejnoprávních smluv.

Správní řád se konečně nevztahuje rovněž na vydávání právních předpisů.

2.2 Subsidiarita správního řádu

Ačkoliv, jak je prohlašováno i v důvodové zprávě, bylo úmyslem zákonodárce co možná nejvíce omezit množství zvláštních úprav, tak typických pro předchozí stav, muselo se současně počítat s tím, že zde speciální úprava bude existovat, a to nejen jako dědictví minulosti, ale i do budoucna.

Právní úprava vychází, tak jako předchozí, z principu subsidiarity správního řádu. Ustanovení § 1 odst. 2 to vyjadřuje formulací, že tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, pokud zvláštní zákon nestanoví jiný postup. Jinak řečeno, správní řád je chápán jako obecný předpis, nastupující všude tam, kde není stanovena jiná úprava. Důležité je, že tento poměr neplatí jen pro správní řízení, nýbrž pro veškeré postupy správních orgánů v působnosti správního řádu.

Zvláštní úprava má přednost před obecnou úpravou, v porovnání s předchozím stavem je její prostor mnohem užší. O poměru starších předpisů ke správnímu řádu byla v tomto směru ostatně již řeč, v souvislosti s výkladem významu § 180.

Podstatné je, že v současnosti již nemůže vzniknout tzv. *nulová varianta*, pokud by totiž měl být správní řád vyloučen, musela by zvláštní úprava obsahovat vlastní celou úpravu postupu, a to s ohledem na § 177 odst. 1 včetně základních zásad. Jestliže by tomu tak nebylo a jinou situaci lze předpokládat spíše jen teoreticky, muselo by se postupovat způsobem předvídaným v § 180 odst. 1 a správní řád by musel být beztak použit.

Rozměr vlastní úpravy ve zvláštních zákonech je rozmanitý, až na výjimky, které byly vyloučeny s použitím předpisů o správním řízení v zákoně o vysokých školách (zákon č. 111/1998 Sb.), poměrně rozsáhlou samostatnou úpravu správního řízení má zákon o svobodném přístupu k informacím (zákon č. 106/1999 Sb.) nebo zákon o přestupcích (zákon č. 200/1990 Sb.).

2.3 Výklad ustanovení §177 správního řádu

Z výkladu ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu vyplývá, že se základní zásady činnosti správních orgánů upravené v § 2-8 správního řádu použijí bez ohledu na případné vyloučení aplikace správního řádu vždy, když zvláštní zákon neobsahuje úpravu odpovídající těmto zásadám. Důvodem rozdílného pojetí § 177 odst. 1 a § 180 odst. 1 byla skutečnost, že v době platnosti zákona č. 71/1967 Sb. bylo vydáno množství judikátů Ústavního soudu (čl. 89 odst. 2 Ústavy), které nahrazovaly vyloučení správního řádu bez náhrady.

Cílem § 177 odst. 1 správního řádu je zajištění základní právní úpravy správního řízení i tam, kde by v rozporu s judikaturou Ústavního soudu a čl. 89 odst. 2 Ústavy: „*Vykonatelná rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná pro všechny orgány i osoby*“, byla po datu 1. 1.2006 vyloučena aplikace správního řádu a naplněn v základní části čl. 2 odst. 3 Ústavy: „*Státní moc slouží všem občanům a lze jí uplatnit jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.*“

3 DOBRÁ SPRÁVA

V této kapitole se budu zabývat vysvětlením pojmu dobrá správa, dále tím, ve kterých dokumentech a právních předpisech se objevuje, jaký je její význam pro činnost veřejného ochránce práv a veřejnou správu obecně, včetně jejího zakotvení ve správním řádu.

3.1 Pojem dobrá správa

Pojem dobrá správa je překladem anglického výrazu „Good Governance“ a vedle obratu dobrá správa se můžeme setkat s obratem dobré vládnutí. Tento termín vystihuje anglický výraz lépe než v česku stálý termín dobrá správa.

Termín governance je totiž obecně chápán jako jakýkoliv výsledek vztahu spolupráce mezi spravujícími subjekty, zájmovými skupinami a sítěmi. Tím se vládnutí odlišuje od pojmu vláda, případně veřejná správa. Vládnutí je mnohem širší a nepřesný pojem, kdy jde o studium a pochopení moci, vztahů a odpovědnosti. Vládnutí v sobě zahrnuje „interakci mezi strukturami, procesy a tradicemi, jež určují způsob, jakým je uplatňována moc, jak jsou přijímána rozhodnutí a jak se mohou ve společnosti prosadit jednotliví občané“. Naproti tomu vláda, nebo veřejná správa, je institucionálním uspořádáním operacionalizující principy governance. Dobré vládnutí je tedy „umění řídit společnost a organizace“.¹

Další široce rozšířenou definicí je definice organizace UNESCAP, která říká, že governance znamená „proces tvorby rozhodnutí a následný proces implementace těchto rozhodnutí“.²

Evropská komise za governance považuje metodu řízení, která je navržena pro dosahování trvalého ekonomického, sociálního a institucionálního rozvoje, pro podporu zdravé vyváženosti mezi státem, občanskou společností a trhem, přičemž při tvorbě těchto záměrů by měli být aktivně zahrnuti občané.³

Pojem „dobrá správa“ není ani v našem právním řádu legislativně vymezena a definována. Právní úpravy, které v sobě pojem dobrá správa obsahují, nijak nedefinují a

¹ Dubský, Z. Veřejná správa v EU. Dobrá správa a e-governance. Ústí nad Labem : Univerzita Jana Evangelisty Purkyně v Ústí nad Labem, 2007, s. 5.

² <http://www.unescap.org/pdd/prs/ProjectActivities/Ongoing/gg/governance.asp>

³ http://ec.europa.eu/governance/contrib_euromed_en.pdf

ani se o jeho definici nepokouší. Pouze z jeho existence vycházejí a pomáhají jej dále naplňovat. Obdobný stav panuje jak na úrovni mezinárodní, tak i na úrovni nadnárodní. Pokud bývá vytvořen dokument, který se fenoménu dobré správy věnuje, charakteristickým rysem pro něj je, že definuje dobrou správu prostřednictvím jejich jednotlivých součástí, jednotlivých komponentů, které ve svém důsledku vedou k naplnění požadavku výkonu veřejné správy jako dobré správy.⁴

3.2 Počátky konceptu dobré správy

Vznik vlastního pojmu dobrá správa se datuje do 80. let minulého století. V té době, pod tíhou okolností hluboké krize v mnoha státech, především Latinské Ameriky, a skutečnosti nejasného veřejného financování na národní i lokální úrovni, se mezinárodní organizace snažily zavést program, jenž by nastavoval určité standardy, které by měly vést ke zlepšení stávajících a podobných situací v budoucnu. Původní kořeny však nalezneme v manažerských disciplínách, jež řešily otázky spojené s řízením lidí, zdrojů, koncepcí, nápadů atd. Tyto otázky se pak promítly i v teorii New Public Management, se kterou jsou spjaty první viditelné základy konceptu dobré správy a datují se do sedmdesátých let minulého století.⁵

Formování konceptu dobré správy vlastnilo dva směry. První a původní je spojován s aktivitami investorů a jejich zájmem o bezpečnost poskytnutých peněz či jiných forem podpory a pomoci. Tyto aktivity, které charakterizuje výraz „from below pressure“ – tlak zespod, měly však různorodý výskyt a nemohly tak být ustanoveny jasné a konkrétní principy a pravidla pro všechny.⁶

V kontextu veřejné správy si můžeme v pozici investorů představovat daňové poplatníky, v jejichž zájmu je, aby jimi odevzdané daně byly co nejlépe využity a představují tak „from below pressure“. Tento tlak znázorňuje např. právo občanů podílet se na rozhodování veřejné správy.

Druhý směr je udáván velkými mezinárodními organizacemi, které začaly diskutovat o konceptu dobré správy především v reakci na zmíněné krizové stavy v Jižní Americe. Schéma vycházelo ze zmíněných manažerských studií a teorií, avšak mezinárodní organizace byly schopny odstartovat širší diskuze. Během osmdesátých a devadesátých let vzniklo množství doporučení, jež měla zabraňovat dalším možným

⁴ Potěšil, L. Dobrá správa v dokumentech Rady Evropy - Veřejná správa, 2008, č. 12. str VIII.

⁵ Vymětal, P. What is good governance about? - The roots and the key elements of the concept. Praha : Oeconomica, 2008, s. 7-10.

⁶ Tamtéž.

problémům. Tato doporučení byla primárně spojena s ekonomickými problémy jako například neefektivní veřejný sektor, chudoba a korupce. Postupem času se koncept rozšířil i o ostatní oblasti lidské společnosti. Tento druhý směr charakterizuje výraz „from the top push“, čili tlak z vrchu.⁷

Oba vyjmenované směry mají svou váhu a je obtížné říct, který je významnější. Důležité však je, že pojem dobré správy není jen výsadou veřejného sektoru, ale uplatňuje se také v sektoru soukromém.

3.3 Koncept dobré správy

V následující kapitole si ve stručnosti shrneme a více objasníme, co vlastně koncept dobré správy a práva na dobrou správu znamená. Na koncept dobré správy nejčastěji nahlížíme jako na určitý návod, jak správně řídit společnost či organizaci, jak tvořit rozhodnutí a jak je následně realizovat. Přes množství pokusů definovat samotný pojem se většinou setkáváme s výčtem zásad, principů a úkolů, které by měly samotnou podstatu konceptu dobré správy naplnit.

Koncept je spojován především s veřejným sektorem, ačkoli má kořeny jak v sektoru soukromém, tak veřejném. Na veřejný sektor jsou v současnosti intenzivně kladeny požadavky na zvýšení kvality, efektivnosti, hospodárnosti poskytovaných služeb. Tyto tlaky jsou v evropském kontextu zastřešovány především Radou Evropy a Evropskou Unií. Tyto instituce se pak snaží dávat určitý návod, jak těchto požadavků dosáhnout a právě jedním z nejdůležitějších komponentů tohoto návodu je právo na dobrou správu. Pojem dobré správy můžeme vyjádřit jako pojem nadnárodní, který není založen na tradici jednoho či několika států, ale jedná se o pojem, který v sobě zahrnuje ty nejdůležitější, nejzákladnější a nejobecnější principy, které jsou společné pro všechny členské státy EU.⁸

Dobrá správa promítá schopnosti státu sloužit svým občanům, přičemž důraz je kladen na pravidla, procesy a chování, jimiž jsou artikulovány zájmy, spravovány zdroje a uplatňována moc ve společnosti. Do této kategorie spadá způsob, jakým jsou prováděny veřejné funkce, spravovány veřejné zdroje či uplatňována veřejná regulace. Pojem je tak chápán jako stěžejní pro stabilitu a výkonnost společnosti.⁹

⁷ Vymětal, P. What is good governance about? - The roots and the key elements of the concept. Praha : Oeconomica, 2008, str. 7-10.

⁸ Tomoszek, M. Principy dobré správy v zemích EU – srovnání. In: Sborník z konference „Principy dobré správy“. Brno : Masarykova univerzita, 2006, str. 99.

⁹ Dubský, Z. Veřejná správa v EU. Dobrá správa a e-governance. Ústí nad Labem : Univerzita Jana Evangelisty

Dobrá správa je tedy takové chování orgánů státní správy, které jim sice nepředepisuje přímo zákon, ale které po nich můžeme spravedlivě požadovat. Špatná správa vede ke vzniku nespravedlností, k obtěžování osob přehnanou byrokracií, k průtahům a jiným nežádoucím důsledkům.¹⁰

3.4 Zásady dobré správy

1) Zásada zákonnosti

Veřejné orgány jsou povinny konat a postupovat v souladu s právem, mají dodržovat zákony, mezinárodní právo a obecné zásady, které řídí jejich organizaci, fungování a činnost. Nevydávají svévolná opatření, oproti tomu mají konat v souladu s pravidly, jež definují jejich pravomoci a postupy. Je zakázána svévole, a to i při využití správního uvážení. Veřejné orgány vykonávají své pravomoci tehdy, když k tomu jsou zákonem oprávněny, a za účelem, pro který byla pravomoc svěřena. Tato zásada má zcela jistě stupeň nejvyšší důležitosti ve všech demokratických zemích, proto ji lze také najít v právních předpisech ústavního charakteru.

2) Zásada rovnoprávnosti

Podle čl. 3 Kodexu jsou veřejné orgány povinny konat v souladu s touto zásadou. Naplňují ji tím, že jednají se soukromými osobami, které jsou ve stejné situaci stejným způsobem, nerozlišují přitom mezi soukromými osobami podle pohlaví, národnosti, vyznání či přesvědčení. Rozdíly v přístupu možné jsou, ale musí být objektivně ospravedlněny. Zásada rovnoprávnosti, stejně jako následující zásada nestrannosti, je jedním ze základních stavebních kamenů demokracie jako takové.

3) Zásada nestrannosti

Ve smyslu této zásady mají veřejné orgány konat objektivně, pouze s ohledem na příslušnou záležitost, nezaujatě a mají zajistit, aby jednotliví veřejní činitelé vykonávali své povinnosti nestranně, bez ohledu na jejich vlastní osobní přesvědčení a zájmy.

4) Zásada proporcionality

Opatření, která ovlivňují práva nebo zájmy soukromých osob mají být zaváděny

Purkyně v Ústí nad Labem, 2007, str. 7-8.

¹⁰ Černín, K. In Principy dobré správy : sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci. Brno : Masarykova univerzita, 2006, str. 11.

jen tam, kde je to nutné, a to pouze v rozsahu požadovaném k dosažení žádoucího cíle. Přijatá opatření nesmí být nepřiměřená. V českém správním řádu je tato zásada naplňována skrze tři dílčí zásady. Je to zásada zákazu zneužití správního uvážení, zásada ochrany dobré víry a oprávněných zájmů a zásada vždy jednat ve veřejném zájmu.

5) Zásada právní jistoty

V souladu s touto zásadou se nesmějí provádět retroaktivní opatření, vyjma právně ospravedlněných okolností. Veřejné orgány nemají ovlivňovat nezadatelná práva, nebo konečné právní situace, ledaže to vyžaduje veřejný zájem. Tam, kde jsou zaváděny nové povinnosti, může být nezbytné zavést dočasná opatření či umožnit přiměřenou lhůtu k tomu, aby takové povinnosti vstoupily v platnost.

6) Zásada konání v přiměřené časové lhůtě

Tato zásada je stanovena v Kodexu pouze obecně, a to tak, že veřejné orgány konají a plní své povinnosti v přiměřené časové lhůtě.

7) Zásada participace

Podle čl. 8 Kodexu pokud nemusí být daná činnost prováděna neodkladně, poskytnou veřejné orgány soukromým osobám příležitost, a to vhodnými prostředky, k účasti na přípravě a zavádění správních rozhodnutí, jež ovlivňují jejich práva či zájmy.

8) Zásada úcty k soukromí

Veřejné orgány mají úctu k soukromí, a to zejména při zpracovávání osobních dat. Pokud při tom používají elektronické prostředky, musí zajistit veškerá nezbytná opatření k zabezpečení soukromí.

9) Zásada transparentnosti

Veřejné orgány mají podle této zásady zajistit, aby soukromé osoby byly vhodnými prostředky informovány o jejich činnostech a rozhodnutích, což může zahrnovat zveřejnění oficiálních dokumentů, přičemž jsou současně respektována pravidla týkající se ochrany osobních údajů a tajemství chráněných zákonem. V době, kdy je korupce společenským problémem, má tato zásada velký význam a může tak přispívat k lepšímu jménu veřejné správy.

Druhá a třetí sekce Kodexu formuluje oproti zásadám už specifitější pravidla pro správní rozhodnutí a možnost odvolání. Celkem tyto sekce obsahují 12 článků, které upravují vlastní průběh správního řízení. Nalezneme zde tak pravidla týkající se zahájení administrativního řízení, práv soukromých osob, forem, zveřejňování, výkonu správního rozhodnutí, možnosti odvolání a v neposlední řadě možnost náhrady škody.

3.5 Právo na dobrou správu v dokumentech Rady Evropy

Jak už bylo zmíněno, významnou roli pro utváření společných základů veřejné správy v evropských demokratických státech sehrála Rada Evropy. Nejinak tomu bylo i ve formování požadavku na dobrou správu.

Za základ tohoto formování můžeme považovat fungující mechanismus ochrany lidských práv s možností přímé stížnosti na porušování veřejných subjektivních práv vládami a správními orgány států i jiných veřejných korporací u Evropského soudu pro lidská práva. Společně s množstvím vydaných doporučení a rezolucí vytvořila Rada Evropy určitý správněprávní standard pro evropské státy. Tento standard, který nalezneme v části, která má bezprostřední vztah k Evropské úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, uznávám jako důležitý pramen poznání práva i ve správním právu ES a EU, byť Evropské společenství jako mezinárodní organizace *sui generis* členem Rada Evropy není a jurisdikci Evropského soudu pro lidská práva nepodléhá. Podle judikatury Evropského soudního dvora je však nemyslitelné, aby standard, k jehož respektování se zavazují členské státy, nevstupoval ve formě obecných principů též do systému komunitárního práva. Zbýlé části zmiňovaného standardu (doporučení a rezoluce) představují určité vodítko pro vnitrostátní legislativu, ale i pro samotný výkon veřejné správy, mluvíme o tzv. soft law.¹¹

3.5.1 Doporučení Rec(2007)7 o dobré veřejné správě

Základní dokument týkající se práva na dobrou správu vydaný Radou Evropy je Doporučení Výborů ministrů členským zemím o dobré veřejné správě/good governance/ a byl přijat Výborem ministrů 20. 6. 2007. Tento dokument vznikl s ohledem na Doporučení 1651(2003) Parlamentního shromáždění, jež vyzývá Výbor ministrů k vypracování modelového textu ohledně základního práva jednotlivce na dobrou

¹¹ http://veda.fsv.cuni.cz/konf_sem/globalni_svet/GS_prispevky/gs_prav_pomahac.htm

veřejnou správu a k přípravě jediného, komplexního, konsolidovaného modelového kodexu dobré veřejné správy, založeného zejména na Doporučení Výboru ministrů č. R(80)2, Rezoluci (77)31 a Evropském kodexu dobrého administrativního chování s cílem definovat základní právo na dobrou veřejnou správu a tak v praxi usnadnit její účinnou implementaci.¹²

Jádrem dokumentu je doporučení rozvíjet dobrou správu:

- organizací a fungováním veřejných orgánů zajišťujících účinnost, výkonnost a náležité využívání vynaložených prostředků;
- v rámci zásad zákonnosti a demokracie.

Tohoto se má docílit především prostřednictvím kontroly činností veřejného sektoru z hlediska naplňování cílů, účelnosti, efektivnosti a také vlastním prohlubováním dobré správy.

V dodatku Doporučení nalezneme požadovaný model Kodexu dobré veřejné správy. Ten je tvořen třemi sekcemi. První obsahuje obecné zásady dobré správy, druhá pravidla řídicí správní rozhodnutí a třetí tematiku odvolání.

Před vydáním komplexního dokumentu, jenž shrnuje základní právo jednotlivce na dobrou správu a zásady dobré správy, byla vypracována Radou Evropy celá řada listin, jejichž obsahem jsou dílčí prvky dobré správy jako celku. Jedná se zejména o tyto dokumenty:

- Usnesení (77)31 Výboru ministrů o ochraně jednotlivce ve vztahu k úkonům správních orgánů;
- Doporučení R (80)2 Výboru ministrů ohledně výkonu povinností dle vlastního volného uvážení ze strany správních orgánů;
- Doporučení R (81)19 Výboru ministrů o přístupu k informacím v držení veřejných orgánů;
- Doporučení R (84)15 Výboru ministrů ohledně veřejné odpovědnosti;

¹² Doporučení Rec(2007)7 o dobré veřejné správě. Dostupné z : www.radaevropy.cz

- Doporučení R (87)16 Výboru ministrů o správních postupech ovlivňujících značné množství osob;
- Doporučení R (91)10 Výboru ministrů o sdělování osobních údajů v držení veřejných orgánů třetím osobám;
- Doporučení R (2000)6 Výboru ministrů o postavení veřejných činitelů v Evropě;
- Doporučení R (2000)10 Výboru ministrů o kodexech chování pro veřejné činitele;
- Doporučení Rec (2002)2 Výboru ministrů o přístupu k oficiálním dokumentům;
- Doporučení Rec (2003)16 Výboru ministrů o výkonu správních a soudních rozhodnutí na poli správního práva;
- Doporučení Rec(2004)20 Výboru ministrů o soudní revizi správních úkonů;

3.6 Dobrá správa a veřejný ochránce práv

Český veřejný ochránce práv má velmi významné postavení v problematice práva na dobrou správu. V následující podkapitole se stručně seznámíme se zákonem, který tento orgán zřizuje, dále pak s desaterem principů dobré správy.

3.6.1. Zákon č. 349/1999 Sb., o veřejném ochránci práv

Návrh zákona, který zavedl do českého právního řádu zcela nový a netradiční institut, schválila Poslanecká sněmovna PČR těsnou většinou dne 4. 11. 1999, senát pak o čtyři dny poté. Při tvorbě návrhu tohoto zákona se vycházelo ze zahraničních zkušeností a z Doporučení Rady Evropy o institucích ombudsmana (Doporučení

R/85/13). Zákon zejména upravuje postavení a působnost veřejného ochránce práv.¹³

Úvodní ustanovení tohoto zákona definuje základní funkci veřejného ochránce práv a jeho vztah k dobré správě: „*Veřejný ochránce práv (dále jen "ochránce") působí k ochraně osob před jednáním úřadů a dalších institucí uvedených v tomto zákoně, pokud je v rozporu s právem, neodpovídá principům demokratického právního státu a dobré správy, jakož i před jejich nečinností, a tím přispívá k ochraně základních práv a svobod.*“ Tento zákon byl tak prvním z právních předpisů, ve kterém se objevuje pojem dobré správy a požadavek na jeho dodržování. V zákoně dále nalezneme proces volby ochránce, neslučitelnosti s ostatními veřejnými funkcemi, pozbytí funkce, požadavky apolitičnosti atd. Stejně jako na evropské úrovni, tak i na té české, ochránce jedná na základě podnětu fyzické či právnické osoby a nebo z vlastní iniciativy. V zákoně je samozřejmě upraven průběh celého šetření.¹⁴

Zákon nedává veřejnému ochránci práv k dispozici v podstatě žádné přímé donucovací prostředky. Reforma požaduje po státním orgánu, který se pochybení dopustil, neučiní-li tak, po orgánu nadřízeném, příp. předloží věc vládě. Jeho úkolem není měnit či nahrazovat rozhodnutí dotčeného orgánu státní správy, ale požadovat, aby k nápravě byly využity vlastní kontrolní, nápravné a sankční zákonné pravomoci.¹⁵

Prvním veřejným ochráncem práv byl JUDr. Otakar Motejl.

3.6.2 Principy dobré správy dle veřejného ochránce práv

České zákony pojem dobré správy obsahují, avšak v žádném z nich není pojem dobré správy a jejich principů výslovně definován a zákon jeho naplňování nechává na výkladové praxi. I když bývají v právu obsaženy, samy nemají charakter právní normy a některé z nich nacházejí svůj zdroj dokonce v oblasti mimoprávní, neboť se odvozují z obecně přijímaných mravních korektivů mezilidských vztahů. Přesto však mají být právním měřítkem posuzování výkonu veřejné správy. Proto se ochránce rozhodl shrnout své poznatky do symbolického desatera principů dobré správy. Při tvorbě těchto principů vycházel především z vlastních zkušeností za dobu existence institutu veřejného ochránce práv a dále z již existujícího Evropského kodexu dobré správní praxe Evropské unie, z doporučení Rady Evropy o dobré správě a z dalších

¹³ www.ochrance.cz

¹⁴ Zákon č. 349/1999 Sb., o veřejném ochránci práv

¹⁵ www.ochrance.cz

mezinárodních dokumentů.¹⁶

Desatero principů dobré správy:

- | | |
|--------------------|------------------------------|
| 1. Soulad s právem | 6. Přiměřenost |
| 2. Nestrannost | 7. Součinnost |
| 3. Včasnost | 8. Odpovědnost |
| 4. Předvídatelnost | 9. Otevřenost |
| 5. Přesvědčivost | 10. Vstřícnost ¹⁷ |

Ochránce k uvedeným principům uvádí stručnou charakteristiku a vysvětluje, co znamenají. Vzhledem k tomu, že jsme se s některými principy už seznámili, uvádím kompletní znění principů dobré správy vydané českým veřejným ochráncem práv v příloze.

¹⁶ www.ochrance.cz

¹⁷ www.ochrance.cz

4 FINANČNÍ PRÁVO PROCESNÍ A DAŇOVÝ PROCES

V této kapitole jsem se zaměřila na otázku role správního řádu ve finančním právu procesním, a to nejdříve v obecném pojetí a následně ve vazbě na systémové rozdělení finančního práva na fiskální a nefiskální část. Hlavní část této kapitoly bude věnována problematice vztahu správního řádu a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v závěru také vztahu správního řádu a nově schváleného zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

4.1 Finanční právo procesní

Chápeme ho jako soubor, resp. soubory procesně právních norem, které se prostřednictvím finančního práva hmotného realizují. Tento soubor není akceptovaný jako samostatné odvětví právního řádu a také nenaplnuje odvětvotvorná kritéria. Jeho normy jsou součástí jiných odvětví a finanční právo je svým způsobem využívá. V několika případech se jedná o specifická procesní pravidla více méně výlučně konstruována pro potřeby finančního práva.

Čtyři formy postupů naplňování hmotného práva:

1) neadministrativní procesy – nekonají se před správním orgánem vykonávajícím

FS

- a) ... interní povahy (= osoba sama na sebe aplikuje hmotněprávní PaPo a následně je deklaruje vůči správnímu orgánu, např. autoaplikace)
- b) ... externí povahy (= osoba postupuje vůči jinému subjektu, např. vydání daňového dokladu)

2) administrativní procesy – postupy správních orgánů vykonávajících FS

- a) interní finančněsprávní postupy – uvnitř správních orgánů
- b) externí finančněsprávní postupy – vůči adresátům mimo správní orgán, např. NFA, IFA

Normy finančního práva procesního upravují:

- postavení subjektů v řízení o právech, právem chráněných zájmech a povinnostech plynoucích z norem finančního práva hmotného účastníků řízení,

- postupy v rozhodovacích procesech před orgány finanční správy a před právníckými a fyzickými osobami,
- postupy mocensky podřízených subjektů při realizaci finančního práva hmotného,
- legislativní proces při tvorbě, přijímání a kontrole plnění veřejných rozpočtů ve smyslu finančních dokumentů.

Mezi procesy aplikace finančního práva hmotného patří především:

- ✓ správní řízení podle správního řádu, resp. za subsidiárního použití správního řádu,
- ✓ daňové řízení,
- ✓ správní řízení před správcem daně dle zákona o správě daní a poplatků,
- ✓ proces „autoaplikace“,
- ✓ rozpočtový proces podle rozpočtových pravidel.

4.2 Daňový proces

Od doby, kdy byl přijat správní řád v roce 1967 do nabytí účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), tedy do 31.12.1992, finanční správa postupovala při vydávání individuálních správních aktů podle vyhlášky Ministerstva financí ve věcech daní a poplatků.¹⁸ Vedení podle této vyhlášky bylo svoji povahou zvláštním správním řízením, ve kterém se pro otázky, které nebyly upraveny tímto předpisem, subsidiárně používal správní řád.¹⁹ Důvodem přijetí nové úpravy ZSDP byla snaha zákonodárce vytvořit předpis, který by odpovídal novým a modernějším společenským podmínkám. Zároveň chtěl zákonodárce tímto řešením dotvořit rámec celé daňové soustavy, resp. její právní úpravy, aby se v pozdějším období, po vytvoření tehdy předpokládaného nového správního řádu (dnes zákon 500/2004 Sb., správní řád), nemusel zabývat jeho implementací na řízení o daních, poplatcích a obdobných příjmech veřejných peněžních fondů.²⁰ Přestože přijetí ZSDP znamenalo pro správu daní nesporně významný krok kupředu, v posledních letech byl tento zákon kritizován zejména pro svoji nepřehlednost a nestálost výkladů

¹⁸ Vyhláška č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků.

¹⁹ Zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení.

²⁰ MRKÝVKA, Petr; PAŘÍZKOVÁ, Ivana; RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa 1. díl*. Vyd. 1. Brno : Masarykova univerzita, 2004. 404 s. ISBN 8021035781. str. 157.

problematických otázek, což se negativně odráželo na právní jistotě daňových subjektů. I to bylo impulsem pro zákonodárce k přijetí nové právní úpravy správy daní. Stalo se tak zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, který s účinností od 1.1.2011 nahradil stávající úpravu ZSDP.

ZSDP upravuje daňové řízení, které je svojí podstatou řízením správním, ale jeho specifčnost a odlišnost oproti jiným správním řízením je natolik zásadní, že zákonodárce zvolil pro tuto oblast samostatnou právní úpravu. O specifčnosti a odlišnosti daňového řízení vypovídá i fakt, že obdobný zákon je součástí právních řádů většiny vyspělých demokratických států.²¹ Správní řád upravující správní řízení a jiné postupy správních orgánů při výkonu veřejné moci se pro daňové řízení a jiné postupy podle ZSDP nepoužije, což ZSDP výslovně stanovil.²² Přes výslovný zákaz subsidiárního použití správního řádu se v právní teorii i praxi objevují pochybnosti, v některých případech nebylo možné správní řád použít. Právě o této problematice bude pojednáno dále.

ZSDP bývá často označován za procesní předpis, který upravuje daňové řízení. Toto tvrzení je pravdivé, ale nepřesné. ZSDP není právním předpisem obsahujícím pouze procesní normy, zahrnuje i hmotněprávní úpravu obecných institutů daňového práva²³, která je dále specializována v jednotlivých daňových a poplatkových zákonech.²⁴ Zároveň se jeví jako vhodnější nahradit pojem „daňové řízení“ pojmem „správa daně“, který v sobě zahrnuje jak daňové řízení, tak všechny postupy podle ZSDP (tedy i takové, které daňovým řízením nejsou).

Současná „právní jistota“, kterou ZSDP poskytuje, byla, i když trochu těžkopádně, budována 17 let pomocí judikatury. Proto v této práci nechci opomenout tak důležitý element regulace správy daní, kterým judikatura zcela jistě je. Zaměřím se především na tu část judikatury, ve které lze sledovat vazby mezi správním řádem a ZSDP, popř. s principy dobré správy. Se součástí judikatury se setkáme přímo v textu této kapitoly, a zbytek odkazuji z důvodu rozsáhlosti textu na přílohu č. 2.

²¹ BONĚK, Václav. *Lexikon Daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava : Sagit, 2001. 626 s. ISBN 8072082655. s. 544.

²² § 99 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

²³ Např. obecné vymezení daňových subjektů a jejich právní nástupnictví, promlčení, placení daní.

²⁴ Jednotlivé daňové zákony obsahují zvláštní hmotněprávní i procesněprávní úpravu a proto ve věcech, které daňové zákony upravují, působí ZSDP jako lex generalis a zvláštní daňové zákony jako lex specialis.

4.3 Základní prameny daňového procesu

Daňový proces je speciálním správním řízením zabývajícím se správou daní a obsahuje také termíny, které jsou vlastní pouze tomuto zákonu. Podle mého názoru je zvládnutí odborné terminologie předpokladem pro zdárné pochopení problematiky, která je předmětem této práce. Tato podkapitola obsahuje výklad nejužívanějších a nejzákladnějších pojmů daňového práva, mezi které bezesporu řadíme: daň, správu daní, daňové řízení, správce daně, osoby zúčastněné na daňovém procesu.

4.3.1 Daň

Pojem „daň“ je definován jak ekonomicky, tak i právně, nicméně v našem právním řádu není nijak přesně definován. Finanční teorie přesně určuje daň jako povinnou, zákonem předem sazbou stanovenou částku, kterou se pravidelně odčerpává na nenávratném principu část nominálního důchodu ekonomického subjektu ve prospěch veřejného peněžního fondu.

V podmínkách ČR musí být daň zavedeny zákonem a jedině zákon stanovuje povinnost daně platit. Odčerpávání důchodů je projevem mocenského zasahování státu do procesu rozdělování, přičemž nejde o ingerenci ekonomickou, ale právní. Daň se v obecné rovině plátí za určitá období, tedy v určitém zákonem stanoveném cyklu. Některé daně jsou vyměřovány a placeny jednorázově při vzniku určité finanční skutečnosti.

„Daň“ ve smyslu legislativní zkratky je zákonodárcem v zákoně o správě daní a poplatků ze zákona ČNR 337/1992 Sb., jejíž obsah je určen především § 1 odst. 1 tohoto zákona. Pod touto zkratkou se ukrývají spolu s daněmi v užším ekonomickém smyslu rovněž jiné dávky a těmi jsou poplatky, odvody, zálohy a další dávky, které se od ekonomické definice daně vzdalují.

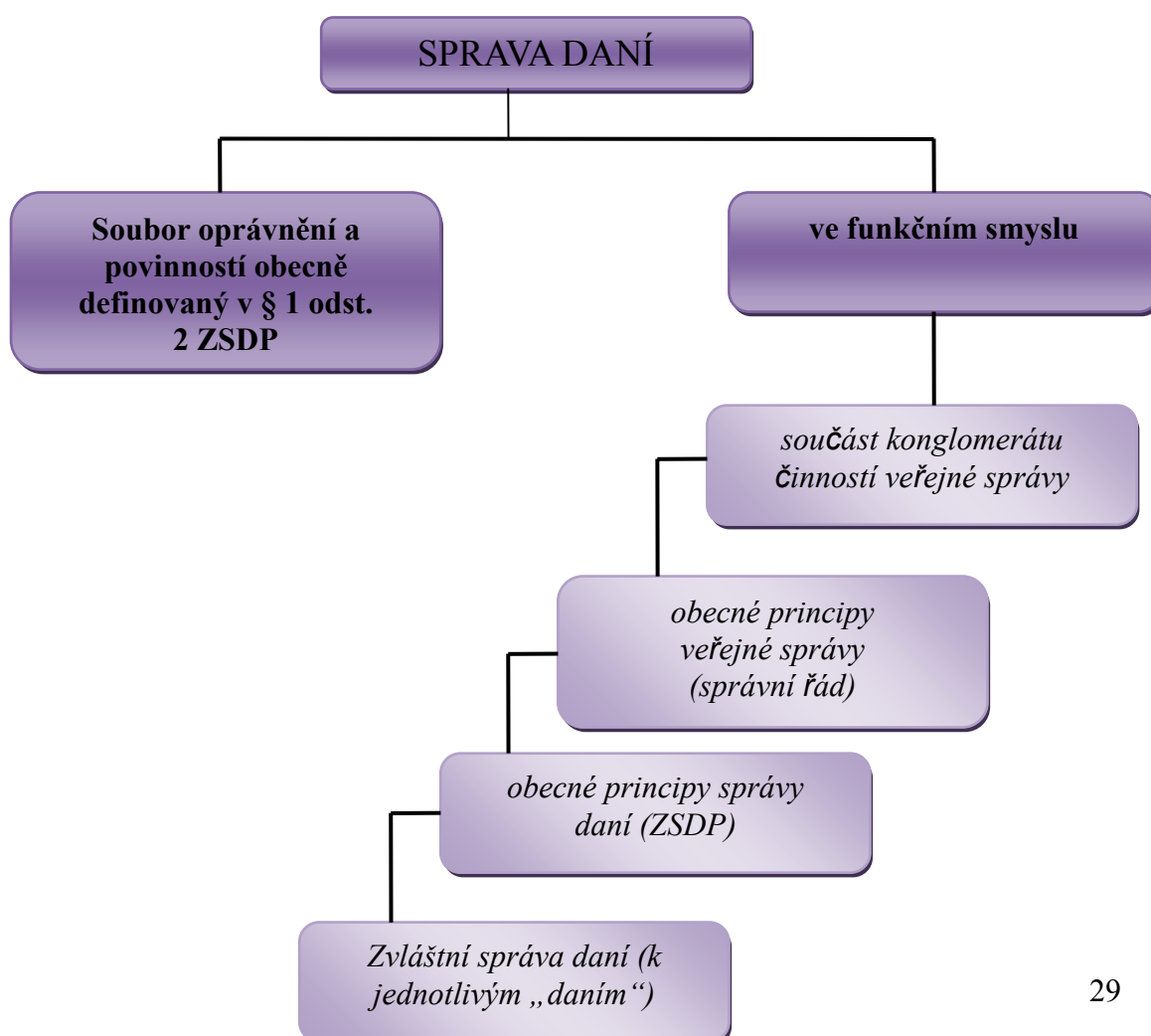
Otázkou zůstává, zda by nebylo vhodnější zvolit jinou terminologii pro legislativní zkratku, která by lépe vystihovala její obsah. Nabízí se nám možnost souhrnného termínu používaného dřívější československou právní teorií a praxí, a to pojem „berně“. V minulosti tento pojem představoval „majetkové plnění ve prospěch veřejné korporace nebo fondu, stanovené autoritativně, pokud to není plnění uložené na

základě soukromoprávní normy nebo jako sankce pro chování odporující právnímu řádu.“

4.3.2 Správa daní

Správa daní je jedním z dílů veřejné správy, kterou se ve společnosti zorganizované státem rozumí správa veřejných záležitostí, realizovaná jako projev výkonné moci ve státě. Správu daní od jiných dílů veřejné správy odlišuje zejména její předmět, kterým je především daň sensu largo.

Řídí se obecnými principy veřejné správy vycházejícími ze správního řádu, doplněnými a upřesněnými o obecné principy správy daní podle zákona o správě daní a poplatků a zvláštní správou daní obsaženou v jednotlivých daňových zákonech. Základním předpisem regulujícím správu daní je zákon o správě daní a poplatků, který není však pouze normou práva procesního, jak by se na první pohled zdálo, ale obsahuje také prvky a ustanovení práva hmotného, která řídí rámcový model správy daní a jeho činnosti.



Správu daní formuluje zákon a správě daní a poplatků jako právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

Správa daní je z funkčního hlediska uspořádána do několika etap procesu výkonu správy daně. Zákonodárce je v názvech jednotlivých částí ZSDP nazývá řízeními. Nadpis, tak jako poznámka pod čarou, nemá právní závaznost a pro nás je důležitý a směrodatný pouze obsah jednotlivých ustanovení. Toto označení je třeba považovat za nepřesné, a to z toho důvodu, že zde upravuje nejen procesní postupy daňového řízení, ale i jiné postupy, které daňovým řízením nejsou, a míchá zde i hmotně právní regulaci, prakticky tak jako v celém ZSDP, které je třeba považovat za předpis na pomezí hmotného a procesního práva. Řazení jednotlivých institutů postrádá také logiku a je poněkud zmatené. Lze to jednoduše odvodit už tím, že když budeme chronologicky postupovat jednotlivými etapami řízení, budeme nuceni neustále v zákoně, sem a tam listovat. Úprava v ZSDP je subsidiární k jiným zákonům, které regulují správu daně a řízení, myšleno konkrétní daň nebo poplatek. Nutno také poznamenat, že je vyloučeno subsidiární použití správního řádu, s výjimkou postupu podle §175 při vyřizování stížností.

Správu daní tak lze rozdělit do následujících etap:

- registrace daňových subjektů,
- vyměřování daní,
- inkasní správa.

Registrace daňových subjektů – této etapě odpovídá část druhá ZSDP pojmenovaná jako „přípravné řízení“. Upravuje registrační a ohlašovací povinnost daňových subjektů v případech stanovených v ZSDP. Významným oprávněním správce daně je jeho právo vyhledávat daňové subjekty v případě, že samy nesplní svoji registrační či ohlašovací povinnost.

Vyměřování daně – této etapě odpovídá část třetí ZSDP pojmenovaná jako „vyměřovací řízení“. Tato část v sobě zahrnuje řadu institutů, jejichž účelem je

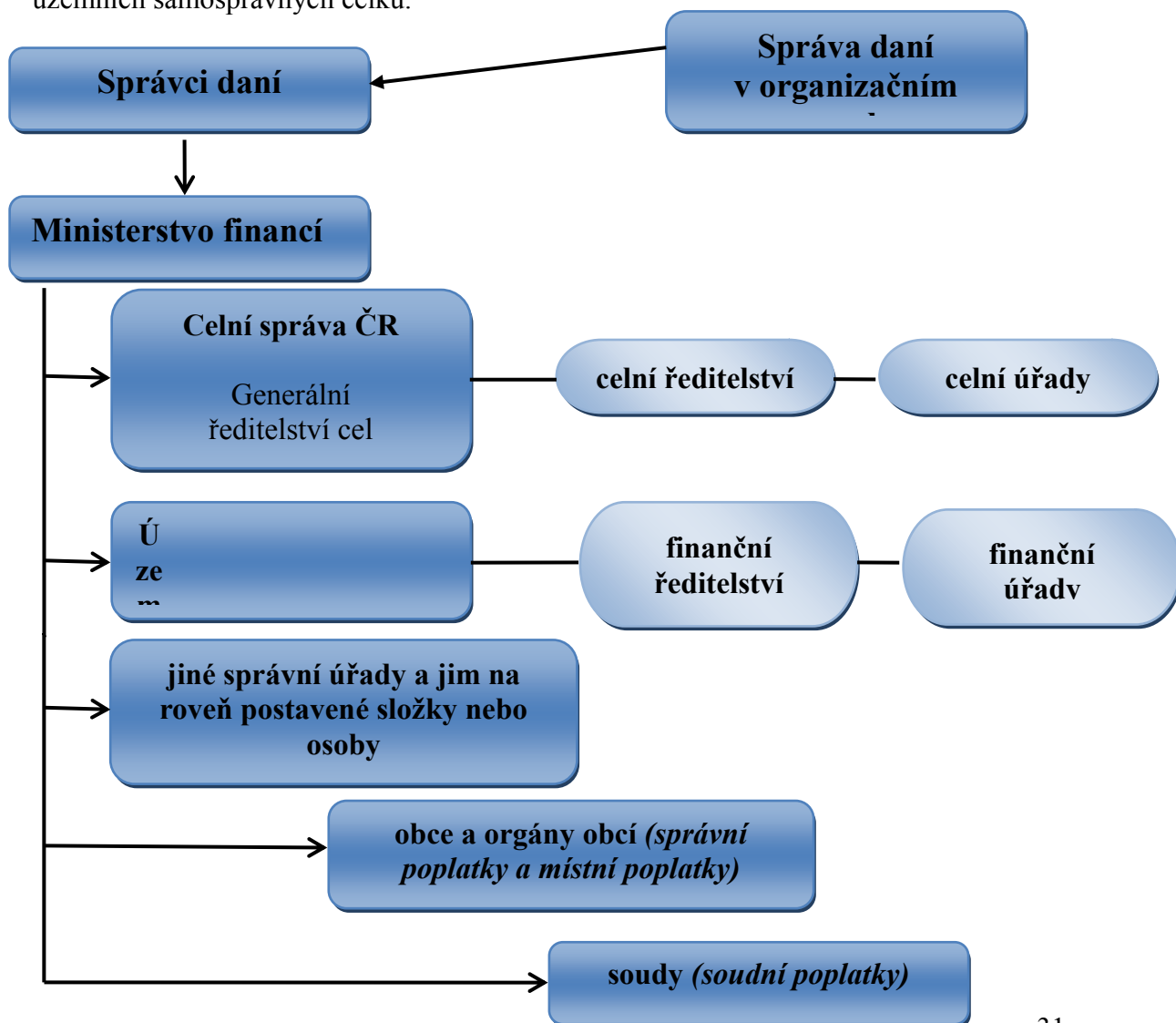
správné stanovení výše daně. Tuto etapu lze rozdělit do dvou, respektive tří částí.

V první daňový subjekt podává daňové přiznání (řádné, opravné, dodatečné), druhá část nastává pouze v případě, že správce daně má určité pochybnosti o skutečnostech uvedených v daňovém přiznání a proto zahájí vytýkáci řízení, v třetí části správce daně daň vyměří (popř. daň vyměří dodatečně).

Inkasní správa – odpovídá části šesté ZSDP s názvem „placení daní“. Daňový subjekt se v této etapě stává daňovým dlužníkem. Placení daní se realizuje v podstatě ve dvou formách, a to dobrovolným splněním daňové povinnosti daňovým dlužníkem v procesu auto aplikace nebo v procesu vymáhání daňových nedoplatků správcem daně.

4.3.3 Správce daně

Je orgán veřejné moci, který má na starosti správu daně. Rovněž se stal legislativní zkratkou zahrnující celou řadu správních a jiných státních orgánů a orgánů územních samosprávných celků.



Z dikce tohoto ustanovení vyplývá, že se nepředpokládá, že by správu daní měly provádět orgány krajů.

Ústředním orgánem státní správy pro daně, poplatky a clo, finanční hospodaření a finanční kontrolu je Ministerstvo financí. Kromě jeho mnoha dalších úkolů, ministerstvo řídí finanční ředitelství a vykonává správu daní podle ZSDP. V oblasti cel mnohé pravomoci ministerstva přešly po reformě spojené se vstupem do Evropské unie na nově konstituovaný správní úřad, který je přímo podřízen ministerstvu, a tím je Generální ředitelství cel. Dalšími orgány daní, lze říci, že nejčastěji věcně příslušnými, jsou územní finanční orgány.

Náš systém správy daní není sestaven z žádných orgánů specializovaných výlučně na výkon správy daní, nýbrž je koncipován jako kombinace orgánů primárních na správu daní a orgánů zaměřených, které vykonávají jiné činnosti veřejné správy nebo se jedná o orgány soudní. Takovými specializovanými správními orgány s odvětvovou působností v oblasti cel jsou celní úřady, celní ředitelství a Generální ředitelství cel. Jejich pravomoc a působnost vyplývá především ze zákona (o celní správě¹⁴, z dalších celních předpisů zejména celního zákona¹⁵, zákona o správě daní a poplatků, některých daňových zákonů a dalších předpisů).

Věcnou příslušnost mají v případě daně z přidané hodnoty, spotřebních daní při dovozu a vývozu, silniční daně u poplatníků fyzických osob majících bydliště a právnických osob sídlo v zahraničí. Nově taky k 1. 1. 2008 se zajišťuje správa ekologických daní – daň ze zemního plynu, pevných paliv a elektřiny. Výběrem správních poplatků jsou zákonem č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, pověřeny orgány moci výkonné, orgány územních samosprávných celků a orgány právnických osob. Pokud vykonávají působnost v oblasti státní správy. Věcnou příslušnost k výběru místních poplatků má obec. Soudní poplatky vybírají soudy, a to prvoinstanční, pokud není zákonem stanoveno jinak.

Musím upozornit i na to, že správce daně není právnickou osobou. V případě, že je státním orgánem, platí § 3 odst. 2 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů, který říká, že organizační složky státu nejsou právnickými osobami. Totéž platí ohledně orgánů obcí. Správci daně je přiznána pouze procesní způsobilost a to pokud se jedná o občanské soudní řízení. Odpovídající ustanovení najdeme v občanském soudním řádu. Zákon tuto způsobilost přiznává jen ve věcech správy daní.

Místní příslušnost je určena vztahem věcně příslušného správce daně k rozhodované věci z hlediska jeho prostorové působnosti a lze ji rozdělit na obecnou a zvláštní. Určení místní příslušnosti je důležité z toho důvodu, že akt vydaný místně nepříslušným orgánem bude nulitní. V ZSDP se místní příslušnost rozpadá do dvou kategorií, a to na :

- obecnou, která se řídí § 4 odst. 1 - 4 ZSDP,
- zvláštní, která je vymezena v následujících odstavcích téhož paragrafu nebo může vyplývat ze zvláštního zákona.

Místně příslušným je u právnické osoby ten úřad, v jehož obvodu má právnická osoba sídlo v České republice, u fyzické osoby ten, kde se nachází jeho bydliště v České republice, nebo v obvodu, kde se fyzická osoba převážně zdržuje, tj. v němž pobývá nejvíce dnů. Vyplývá z toho, že ve všech případech je třeba hledat úmysl osoby v daném místě se trvale zdržovat.

Zvláštní místní příslušnost nastoupí v případě, že subjekt povinný k dani překročí státní hranice. U daní, kde je předmětem nemovitost i u daní transferových jakými jsou daň dědická, darovací a daň z převodu nemovitostí; u poplatků, když je určitý úkon zpoplatněn; u místních poplatků, když je zaveden orgánem obce.

4.3.4 Daňové řízení

Daňové řízení je stanovený postup účastníků řízení, kterým realizují svoje práva a závazky vyplývající z daňových vztahů. Podle ZSDP je daňové řízení označováno také jako řízení o dani. Při správě daně jednají správci daně v řízení o daních v souladu se zákony a jinými správními předpisy. Chrání přitom zájmy státu a dbají na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. ZSDP zde zavádí legislativní zkratku „daňové řízení“²⁵ Daňové řízení podle ZSDP je vždy řízením ve věcech daní, kterými se rozumí vše, co je zahrnuto pod legislativní zkratku daň ve smyslu §1 odst. 1 ZSDP a to daně, poplatky, odvody, zálohy na tyto příjmy a odvody za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, státních fondů nebo Národního fondu. Je také nutno podotknout, že ZSDP neobsahuje konkrétní vyjádření pojmu daňové řízení.

²⁵ Kindl, M., Telecký, D., Válková, H.: Zákon o správě daní a poplatků – komentář, C.H.Beck, Praha : 2002, str. 35.

Základním procesním předpisem v daňovém řízení je **zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků**. Tento zákon od svého vzniku už byl 50x novelizován a nyní je v parlamentu návrh daňového řádu, tedy zcela nové procesní normy.

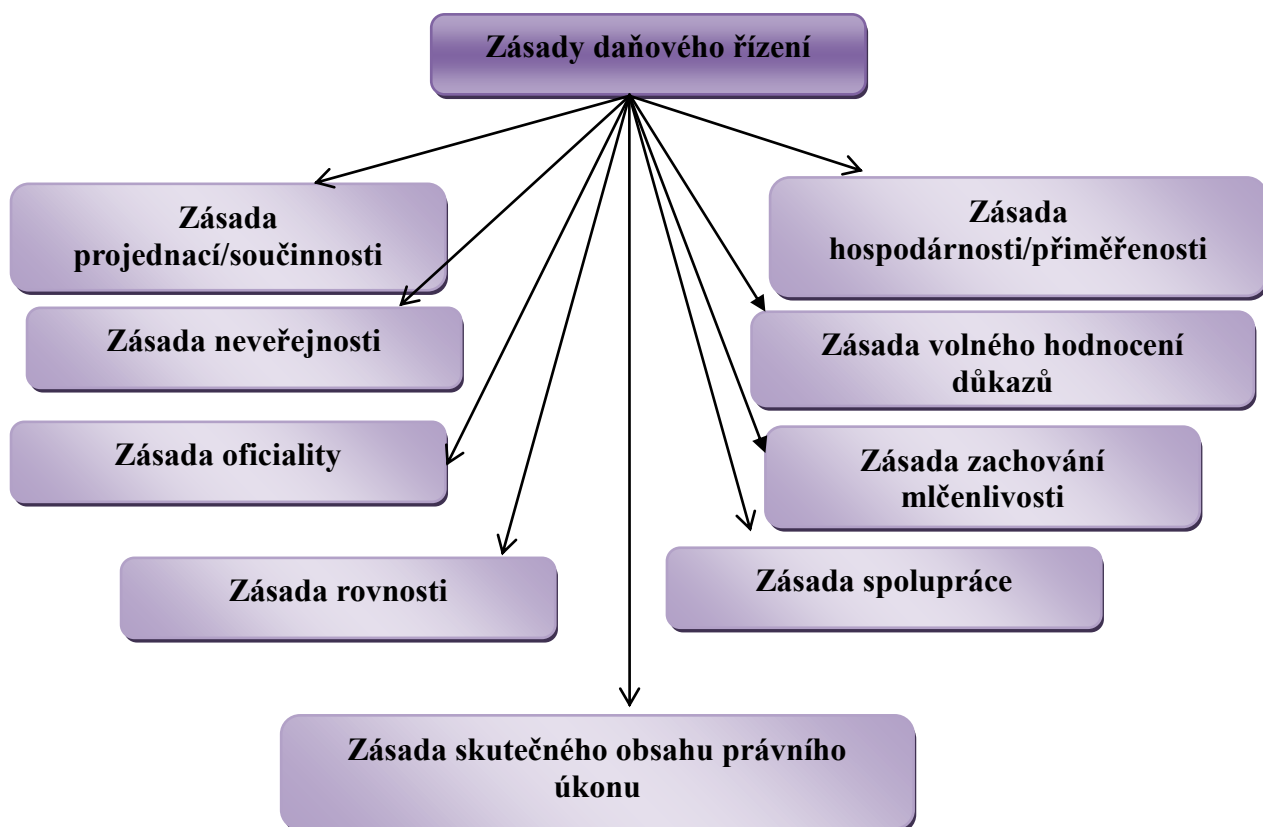
Účelem daňového řízení a současně i správou daně je právo činit opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností. Jde zejména o právo vyhledat daňové subjekty, vyměřit a vyúčtovat daně, vymáhat daně a kontrolovat splnění daňových povinností. ZSDP neobsahuje konkrétní vyjádření pojmu daňové řízení. Proto je důležité objasnit, co konkrétně patří do daňového řízení a k jaké variantě se přikláním ve své práci. Daňové řízení může být chápáno jako samostatné dílčí řízení např. řízení o mimořádných opravných prostředcích nebo řízení vyměřovací, přičemž se bere v úvahu, že jiné kontinuální řízení neexistuje.²⁶ Tento názor je podpořen některými zákonnými ustanoveními ZSDP a to např. § 21 ZSDP, který se týká zahájení řízení, nebo § 27 ZSDP, který upravuje zastavení řízení. Jde tedy o více etap nebo řízení, které vychází i ze systematiky řazení zákona. Proto také dochází k řadě nejasností a pochybností, které jsou postupně odstraňovány judikaturou. Jiným názorem je skutečnost, že daňové řízení může být chápáno jako jediné kontinuální řízení, v jehož rámci probíhají jednotlivé etapy, úseky řízení, upravené v části první až šesté zákona, vztahující se vždy ke konkrétní dani a zdaňovacímu období a jiná daňová řízení neexistují.²⁷ Respektive jde o úsek od jeho zahájení po jeho ukončení např. podáním daňového přiznání a konče vyměřením nebo zaplacením daňové povinnosti.

4.3.4.1 Základní zásady daňového řízení

Základní zásady daňového řízení jsou vymezeny v § 2 ZSDP. Celé řízení je těmito zásadami ovládáno. Vyjadřují postup nezbytný pro dosažení cíle řízení, tj. pro správné stanovení a včasné vybrání daně. Jde o základní principy postupů při správě daní. Pokud dojde k nejistotě ve výkladu jednotlivých ustanovení zákona, použije se výkladu v souladu se základními zásadami. Mezi základní zásady daňového řízení tedy patří:

²⁶ Kobík, Jaroslav. Daňová kontrola. 1. vyd. Praha : ASPI, 2006., str. 10.

²⁷ Kaniová, Lenka – Schillerová, Alena. *Správa daní : úplné znění zákona, komentář, judikatura*. 2.přeprac. vydání. Praha : Aspi. 2005, str. 15.



➤ **Zásada zákonnosti** – správci daně vystupují v daňovém řízení v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy. Především Ústavou ČR, zákony, nařízeními vlády, mezinárodními smlouvami, vyhláškami, ale může jít také o judikaturu Ústavního soudu ČR publikovanou ve Sbírce zákonů. Dále také správci daně chrání zájmy státu a dbají na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. Jde o zásadu stěžejní, ovládající celé daňové řízení.

➤ **Zásada projednací (součinnosti)** - správci daně jsou povinni postupovat v daňovém řízení v úzké součinnosti s daňovými subjekty.

➤ **Zásada hospodárnosti (přiměřenosti)** - správci daně musí volit v daňovém řízení jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují dosáhnout cíle řízení, tj. daň je stanovena a vybrána tak, aby nezkrátila daňové příjmy. Zásada bývá velice často napadána žalobami ve správním soudnictví.

➤ **Zásada volného hodnocení důkazů** - při rozhodování správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, a to každý důkaz jednotlivě a všechny důkazy v jejich

vzájemné souvislosti. Přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Proto je velice důležité, aby správce daně vedle lidských a profesních zkušeností ovládal i logické myšlení.

➤ **Zásada neverejnosti** – znamená to, že daňové řízení je vždy neverejné a to zejména pro charakter informací, se kterými se v daňovém řízení pracuje. Jejich zveřejnění by mohlo narušit průběh řízení i vážně poškodit samotné účastníky řízení.

➤ **Zásada zachování mlčenlivosti** – mlčenlivostí jsou svázáni nejen správci daně, ale i všechny osoby zúčastněné na daňovém řízení. Mlčenlivostí můžou být zbaveni pouze daňovým subjektem. Daňový subjekt ve své vlastní věci pochopitelně povinnost mlčenlivosti nemá. Pracovníku správce daně, popřípadě třetí osobě, která byla jakkoliv účastna na daňovém řízení, lze za porušení mlčenlivosti uložit pokutu až do výše 500.000,-Kč. Pokutu ukládá náležití finanční ředitelství, ale ve věci porušení mlčenlivosti pracovníka finančního ředitelství nebo ústředního orgánu státní správy, ukládá pokutu ministerstvo.

➤ **Zásada oficiality** – povinností správce daně je zahájit daňové řízení vždy i z vlastního podnětu, jakmile jsou pro to splněny zákonné podmínky, respektive jakmile se o jejich splnění dozví.

➤ **Zásada rovnosti** – znamená, že před správcem daně mají všechny daňové subjekty totožná procesní práva a povinnosti.

➤ **Zásada spolupráce** – právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně. Jde např. o povinnost reagovat na výzvy správce daně, právo být v kontaktu se správcem daně, nahlížet do daňového spisu. Je nutné, aby daňový subjekt toto právo nejprve sám uplatnil u správce daně, a pak následně může tuto skutečnost vytýkat v žalobě.

➤ **Zásada skutečného obsahu právního úkonu** – při uplatňování v daňové řízení se vychází z daňových zákonů a ze skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné rozhodné skutečnosti, a to bez ohledu na formálně právní stav. Rozhodujícím je tedy vždy skutečný obsah činnosti nebo příslušných úkonů.

Mezi obecné zásady můžeme také zařadit i právo jednat v **úředním jazyce**. Zákon vymezí pro jednání před správcem daně použití úředního jazyka a to českého nebo slovenského. To se samozřejmě týká i písemného styku i listinných důkazů, které musí být opatřeny úředním překladem (až na výjimky). Při ústním jednání můžeme

přibrat tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočnicků. To vše na náklady daňového subjektu s výjimkou občana ČR, který náleží k etnické nebo národnostní menšině. V těchto případech náklady na tlumočníka nese správce daně, neboť tyto subjekty mají právo na jednání ve svém jazyce.

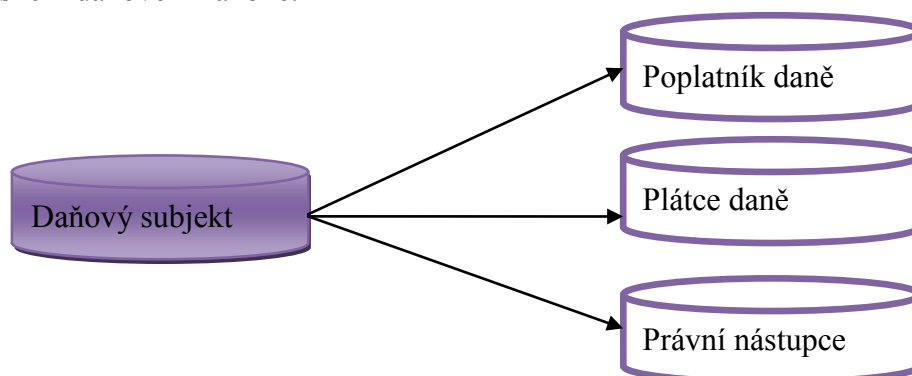
4.3.5 Osoby zúčastněné na daňovém řízení

Správou daní se rozumí soubor úkonů, které se neobejdou bez osob, které tyto úkony provádějí. Tyto osoby nazýváme účastníky daňového řízení.



4.3.5.1 Daňový subjekt

Daňovým subjektem je poplatník, plátce daně a právní nástupce fyzické nebo právnické osoby. Výčet toho, kdo je subjektem nalezneme v §6 ZSDP. Jde o výčet taxativní, to znamená, že jiná osoba nemůže být daňovým subjektem, než osoba uvedená v §6 ZSDP. Jednotlivé subjekty jsou dále definovány zvlášť pro každou daň v příslušném daňovém zákoně.



Poplatník daně

Poplatníkem daně se rozumí fyzická nebo právnická osoba, jejíž příjmy, majetek nebo úkony jsou přímo podrobeny dani. Důležité je upozornit, že rozlišujeme daně na přímé a nepřímé. Toto dělení je důležité hlavně z hlediska aplikace §6 ZSDP. U přímých daní se vyskytují poplatníci i plátcí, avšak u nepřímých daní se vyskytují jen plátcí.

Poplatníkem není jen osoba, kterou daňový zákon jako poplatníka výslovně označuje. Právě v tom je totiž třeba hledat smysl obecného vymezení pojmů v ustanovení §6 ZSDP. Pokud zvláštní zákony sice nemluví o dani, ale jde o odvody, poplatky apod., Existuje zákon, který je upravuje daňovým zákonem. I tehdy, jestliže takový zákon nestanoví výslovně, kdo je poplatníkem a nedefinuje pro své potřeby takový pojem, je poplatníkem ve smyslu univerzálního ustanovení §6 odst. 2 ta osoba, jejíž příjmy jsou podrobeny dani.²⁸

Plátce daně

Plátcem daně je osoba, která vlastní majetkovou odpovědnost a odvádí správci daně daň vybranou nebo sraženou od poplatníků. Pro zákon o dani z přidané hodnoty je to osoba, která provádí plnění podléhající DPH jako např. prodej zboží, převod práv poskytování služeb, apod. Tato osoba je registrovaná za určitých zákonných podmínek u správce daně.

Právní nástupce

Právním nástupcem fyzické osoby je dědic, u právnické osoby, na kterou byla zrušená právnická osoba bez likvidace převedena.

4.3.5.2 Třetí osoby

Účastníky daňového řízení může být celá řada dalších osob. Do daňového řízení vstupují vedle správců daně a daňových subjektů také třetí osoby. Třetí osoby jsou definovány v §7 odst. 2 ZSDP a jde o taxativní výčet.

Třetí osobou není kterákoliv jiná osoba, která není správcem daně ani subjektem, ale pouze konkrétní osoba uvedená v §7 odst.2 ZSDP. Jsou jimi:

²⁸ Kindl, M., Telecký, D., Válková, H.: Zákon o správě daní a poplatků-komentář, C.H.Beck, Praha 2002. s.65.

- svědci a osoby předzvědné,
- znalci, auditoři, tlumočníci,
- osoby, které mají listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení,
- ručitelé, poddlužníci a plátcí působící v rámci zajišťovacího a vymáhacího řízení,
- státní orgány a orgány obcí,
- správci konkurzní podstaty, zvláštní správci, zástupci správce nebo vyrovnací správce,
- další osoby, které mají povinnost součinnosti.

Obsahem součinnosti třetích osob je povinnost spolupracovat se správcem daně, a to v případech vymezených zákonem. Dané součinnosti třetích osob správce daně využívá k získání dalších informací a podkladů pro vedení daňového řízení a také pro dokazování.

4.4 Použití správního řádu v zákoně o správě daní a poplatků

Procesní předpisy upravující oblast státní moci jsou čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR odkázány k přesnému vymezení případů, mezi a způsobů, kdy a jak lze státní moc uplatňovat. Tyto požadavky zcela jistě platí i pro oblast výše veřejné správy, kterou je správní právo, speciálně pak správní proces.²⁹ „Proto je velmi důležité určení procesních postupů v tom či onom zákoně a rozhodnutí otázky, podle kterého procesního předpisu bude o právech a povinnostech nepodřízených osob rozhodováno. Zodpovězení takové otázky však není vždy jednoduché.“³⁰ Zvláště pokud jde o případ použitelnosti právního předpisu upravujícího všechny postupy „správních orgánů“³¹ při výkonu veřejné správy, tj. správního řádu, na ZSDP. Otázkou působnosti správního řádu jsem se zabýval v druhé kapitole jakožto materie nutné pro další výklad vztahu těchto dvou předpisů, proto se jejím výkladem již dále zabývat nebudu.

Na principu výše uvedeného není pochyb, že správa daní, resp. daňové řízení, podle ZSDP je velice specifickou oblastí správního řízení, která vyžaduje vytvoření

²⁹ KOUHOUTKOVÁ, Alena; ŠIMEK, Karel. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu „ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? *Daňový expert*. 2006, 2, s. 30-33.

³⁰ JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 9788073801557. s. 440.

³¹ Ve smyslu legislativní zkratky v § 1 odst.1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů

uceleného souboru zvláštních pravidel. Z této myšlenky se vycházelo nejen při vytváření textu ZSDP, který byl koncipován jako samostatný a ucelený souhrn procesních ustanovení³², ale rovněž při zařazení § 99 ZSPD do textu zákona. Původní verzi tohoto ustanovení zákonodárce dal najevo úmysl nepodřazovat ZSDP pod obecnou úpravu správního řízení provedenou zákonem č. 71/1967 Sb., správní řád, a vypořádal tak vztah mezi těmito procesními zákony, které působí v oboru práva. Je vhodné znovu připomenout, že zákon č. 71/1967 Sb., správní řád, se omezoval pouze na úpravu správního řízení, proto v praxi nevznikalo tolik aplikačních problémů, jako je tomu nyní, v době působnosti nového správního řádu, jehož rozsah je mnohem širší.

Při přípravě nového správního řádu se zvažovala myšlenka zpětného podřazení správy daní pod nově připravovanou úpravu v oboru správního práva. Taková změna by však vyžadovala nejen výraznou změnu či dokonce úplné přepracování ZSDP, ale samotný správní řád by musel být koncipován tak, aby v sobě pokrýval všechny instrumenty v obecné poloze zcela dostatečně. Aplikace správního řádu v ZSDP bez těchto změn by jinak způsobila při správě daní zhoršení dosavadní jistoty, která byla, i když trochu těžkopádně, budována 17 let pomocí judikatury. Diskuse se proto následně zúžila pouze na propojení obou procesních předpisů základními zásadami činnosti správních orgánů vyjádřených v § 2 až 8 správního řádu.³³ I tato diskuse směřovala spíše k úplné samostatnosti ZSDP. Přestože zastávám názor, že nepodřazení správy daní pod správní řád je správné, samostatnost obou procesních předpisů nepovažuji za absolutní.

V důvodové zprávě k návrhu správního řádu je konstatováno: „*V určitých druzích správního řízení se neuplatní ani subsidiární použití správního řádu, ale platí samostatná právní úprava daného správního řízení. Jedná se zejména o řízení ve věcech daní, poplatků a odvodů. Základní úprava tzv. daňového řízení je obsažena v zákoně ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Tímto zákonem došlo k patrně nevratnému oddělení procesu ve věcech správy daní a poplatků od obecného režimu správního řízení, jehož příčinou zřejmě byla právě nevyhovující obecná úprava správního procesu obsažená ve správním řádu.*“³⁴ Takové konstatování by mohlo vzbuzovat dojem absolutní nezávislosti těchto procesních předpisů. V důvodové zprávě je dále konstatováno: „*Zásadní změnou oproti stávajícímu zákonu o*

³² Včetně základních zásad, obecných institutů jako jsou doručování, zastupování, opravné prostředky apod..

³³ KOUHOUTKOVÁ, Alena; ŠIMEK, Karel. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu „...ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? *Daňový expert*. 2006, 2, s. 30-33.

³⁴ VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k návrhu zákona správní řád. Obecná část. *ASPI* [databáze]. Verze 12/2009. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009 [cit. 2010-02-13].

*správním řízení je skutečnost, že navrhovaný zákon upravuje postup všech správních orgánů při výkonu veřejné správy, čímž je myšlena veškerá veřejnoprávní činnost správních orgánů směřující navenek, která není upravena jiným právním předpisem. To by mělo posílit princip zakotvený v čl. 2 odst. 3 Ústavy a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.*³⁵ Dále se zpráva vyjadřuje k základním zásadám činnosti správních orgánů: „*Návrh zákona rovněž definuje základní zásady činnosti správních orgánů, které se uplatní na veškeré postupy správních orgánů při výkonu veřejné správy, a to i v případě, že zvláštní úprava vyloučí použití správního řádu jako celku, aniž by obsahovala vlastní úpravu zásad řízení, což je konkretizace uvedeného ústavního principu.*“³⁶ O tom, že nejdou použít zásady pro činnost správních orgánů při správě daní, není v důvodové zprávě ani zmínka. Podle mého názoru nám ani důvodová zpráva k návrhu správního řádu nedává zcela jednoznačnou odpověď.

4.4.1 Ustanovení § 99 ZSDP

Ustanovení § 99 výslovně vylučuje použití správního řádu. Je otázkou, zda-li takové ustanovení není nadbytečné a nepřináší více negativ než pozitiv. Správní řád ve svém § 1 odst. 2 totiž stanoví, že se správní řád použije pouze v případě, že zvláštní právní předpis nestanoví jiný postup. Tzn., že v případech, kdy ZSDP stanoví vlastní postup, správní řád se nepoužije. To plyne z obecné právní zásady, že *lex specialis derogat legi generali*, tedy že zvláštní úprava má vždy přednost před obecnou. Zbytečnost ustanovení § 99 lze opřít i o nálezy Ústavního soudu ze dne 5. 11. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 14/96.³⁷ Ústavním soudem byl stav, kdy je zvláštním zákonem vyloučeno použití obecných předpisů o správním řízení při neexistenci jiné vlastní procesní úpravy, prohlášen v rozporu s Ústavou ČR (čl. 2 odst. 3) a Listinou základních práv a svobod (čl. 2 odst. 2), neboť zde takto chyběl zákonný podklad, meze a způsoby uplatňování státní moci. Dále se konstatoval rozpor s čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, který upravuje právo každého na stanovený postup při domáhání se

³⁵ VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k návrhu zákona správní řád. Obecná část. *ASPI* [databáze]. Verze 12/2009. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009 [cit. 2010-02-13].

³⁶ VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k návrhu zákona správní řád. Obecná část. *ASPI* [databáze]. Verze 12/2009. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009 [cit. 2010-02-13].

³⁷ Ústavní soud v tomto nálezu řešil otázku platnosti tehdejšího § 90 odst. 1 zákona č. 114/1992, o ochraně přírody a krajiny, který vylučoval použití obecných předpisů o správním řízení na řízení podle § 5 odst. 6 téhož zákona, tedy na řízení o povolení vývozu a dovozu ohrožených rostlin a živočichů chráněných mezinárodními úmluvami, kterými byla Česká a Slovenská federativní republika vázána.

svých práv. Zajímavý v tomhle ohledu byl i výklad pojmu “správní řízení” v rámci správního soudnictví, kde se “správním řízením” (dle o.s.ř.) rozuměl každý proces, který směřoval k vydání rozhodnutí správního orgánu, i když pro něj bylo užití správního řádu vyloučeno.³⁸ Na jedné straně nelze správní řád použít tam, kde ZSDP obsahuje zvláštní úpravu, na druhé straně za podmínky, že by ZSDP neupravoval komplexní procesní úpravu, muselo by se v otázkách, se kterými ZSDP nepočítá, použít správní řád. Otázka, která se nám přímo nabízí, zní, nakolik ZSDP obsahuje nebo neobsahuje komplexní procesní úpravu správy daní? Za předpokladu, že by nastala při správě daní situace, kterou ZSDP výslovně neupravuje, nelze se podle mého názoru spokojit s konstatováním, že správní řád se v návaznosti na ustanovení § 99 ZSDP nepoužije.

Správní řád navíc v přechodných ustanoveních v § 180 odst. 1 stanoví, že tam, kde se podle dosavadních předpisů postupuje tak, že správní orgán vydává rozhodnutí, aniž tyto předpisy řízení v celém rozsahu upravují, postupují správní orgány v otázkách, jejichž řešení je nezbytné, podle správního řádu (výklad k tomuto ustanovení viz. kapitola 2.1). Vzniká tak otázka, zda-li je možné postupovat podle §180 odst. 1, když ZSDP výslovně použití správního řádu v § 99 vylučuje. Možnosti řešení jsou přirozeně pouze dvě – pozitivní a negativní odpověď.

- Argumentem pro pozitivní odpověď je pak skutečnost, že § 180 odst. 1 správního řádu je vůči ZSDP lex posterior, tedy zákon pozdější, při čemž platí, že zákon pozdější má přednost před dřívějším, neboli že lex posterior derogat legi priori. Ustanovení § 180 odst. 1 správního řádu by tak mělo přednost před ustanovením § 99 ZSDP.

- Argumentem pro negativní odpověď na tuto otázku je použití obecné právní zásady lex specialis derogat legi generali. Pokud ZSDP jako lex specialis vylučuje použití správního řádu coby lex generalis, pak právě zvláštní úprava na základě výše uvedeného principu vylučuje celý správní řád, včetně jeho ustanovení § 180 odst. 1.

Z řešení vyplývá, že ani jedno není dostatečné a správné. Zvláště pozitivní odpověď nereflektuje vzájemný vztah obou právních zásad lex specialis derogat legi generali a lex posterior derogat legi priori. *„Zásada přednosti zvláštního zákona před obecným je totiž sama zvláštní, speciální a tudíž přednostně použitelná oproti principu přednosti novějšího zákona před starším. Novější předpis tedy navzdory existenci*

³⁸ Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 10. 1997 sp. zn. 28 Ca 287/97-45, srov. též nález Ústavního soudu ze dne 01.12. 1998 sp. zn. I. ÚS 41/98.

principu přednosti zákona novějšího nemá přednost před starším, pokud onen starší je současně ve vztahu k onomu novému zvláštní.“

Bezpochyby lze prohlásit, že správní řád je předpisem obecným a ZSDP předpisem zvláštním. Ale je tomu tak i v případě vztahu § 180 odst. 1 správního řádu a § 99 ZSDP? Může konkrétní ustanovení jinak obecného předpisu nabýt povahu lex specialis a naopak konkrétní ustanovení zvláštního předpisu povahu lex generalis?³⁹ Pokud srovnáme výše uvedená ustanovení, dospějeme k závěru, že § 180 odst. 1 je ustanovením postihující konkrétně popsané situace, na rozdíl od § 99 ZSDP, který vylučuje správní řád obecně. Z toho lze vyvodit možný závěr, že se správní řád použije subsidiárně i v případech, kdy zvláštní zákon jeho použití výslovně vylučuje, právě díky specialitě § 180 odst. 1 správního řádu vůči § 99 ZSDP.⁴⁰ Protiargumentem by mohla být skutečnost, že byl § 180 odst. 1 správního řádu zařazen mezi přechodná ustanovení, tzn., že se toto ustanovení použije pouze na předpisy, které nabyly účinnosti před 1. 1. 2006. ZSDP takovým předpisem bezesporu je. Nelze opomíjet fakt, že § 99 ZSDP byl ke dni účinnosti správního řádu, tedy k 1. 1. 2006 novelizován. Je otázkou, zda-li tahle novelizace současně nevyloučila působnost § 180 odst. 1 správního řádu jakožto přechodného ustanovení. Podle mého názoru tomu tak není. Za smysl § 180 odst. 1 správního řádu považuji jeho použití na právní předpisy, které neobsahují procesní úpravu na úrovni nového správního řádu. Starší předpisy obsahují úpravu korespondující době, kdy byly přijímány i přes řadu novelizací. Tak je tomu právě i v případě ZSDP. Zákodárce se konstrukcí § 180 odst. 1 správního řádu zřejmě pokusil o jakýsi korektiv procesních úprav, které přestože vylučují použití správního řádu, jeho standardům neodpovídají. Zároveň nepovažoval za nutné vztáhnout § 180 odst. 1 správního řádu i na předpisy, které nabudou účinnost od 1. 1. 2006, neboť lze přepokládat, že takové předpisy budou se standardy správního řádu zcela v souladu. Novelizace jednoho § 99 ZSDP proto podle mého názoru nemůže vyloučit použití § 180 odst. 1 správního řádu. Tvzení důvodové zprávy k návrhu správního řádu o nemožnosti jeho subsidiárního použití na ZSDP není už tak jednoznačné. Ačkoli lze tuto důvodovou

³⁹ Jako příklad pozitivní odpovědi na tuto otázku uvádím vztah občanského a obchodního zákoníku. Občanský zákoník, jde-li o likvidaci jiných právnických osob než obchodních společností, stanoví, že se přiměřeně užijí ustanovení zákoníku obchodního, takže obchodní zákoník má v tomto směru vůči občanskému zákoníku obecnou povahu jakožto lex generalis. Jakkoliv tedy v zásadě platí, že občanský zákoník představuje vůči zákoníku obchodnímu lex generalis, neboli obecnou právní úpravu, v konkrétních situacích může nastat opak. Viz. KINDL, Milan. Správní řád v daňovém řízení?. *Právní fórum*. 2006, 3, s. 101-105. Nelze opomenout ani skutečnost, že správní řád v rámci exekuce na peněžitě plnění v ustanovení § 106 odst. 3 odkazuje na ZSDP: „Pro exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění se uplatní postup pro správu daní.“ Tím se otáčí role těchto procesních předpisů, kde má správní řád pozici lex specialis a ZSDP lex generalis.

⁴⁰ KINDL, Milan. Správní řád v daňovém řízení?. *Právní fórum*. 2006, 3, s. 101-105.

zprávu zcela jistě považovat za významné vodítko při výkladu správního řádu, nelze donekonečna opomíjet to, co zákonodárce skutečně vyjádřil v textu zákona.

Doposud jsem se zabývala § 99 ZSDP v obecné rovině, tohle ustanovení vylučuje použití správního řádu. Za celou dobu své existence toto ustanovení zaznamenalo dvě novelizace. A těmi jsou:

- ***Znění § 99 od nabytí účinnosti ZSDP (1. 1. 1993) do 31. 12. 2005***

„Pro daňové řízení se zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), nepoužije“

Toto znění § 99 ZSDP vylučuje použití zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení pro řízení daňové.

- ***Znění § 99 od 1. 1. 2006 do 7. 3. 2006***

Ke dni nabytí účinnosti nového správního řádu, tj. ke dni 1. 1. 2006, byl novelizován rovněž zákon o správě daní a poplatků, rovněž i § 99 ZSDP z původního znění *„Pro daňové řízení se zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád), nepoužije“* na znění *„Pro daňové řízení se správní řád nepoužije“*. Toto znění § 99 ZSDP nebylo vhodně zákonodárcem zvoleno. Inspiroval se předchozím zněním, neuvědomil si však, že s nabytím účinnosti nového správního řádu nabývá takové znění jiných rozměrů. Za trvání účinnosti zákona č. 71/1967 Sb., správní řád, zákonodárce zvolil konstrukci, která vylučovala použití správního řádu pro „daňové řízení“. Vzhledem k tomu, že dřívější správní řád upravoval pouze „správní řízení“ a nikoliv všechny postupy při výkonu veřejné správy jako správní řád současný, vyloučení staršího správního řádu pro daňové řízení bylo podle mého názoru dostatečné. S nabytím účinnosti nového správního řádu se situace změnila. Jestliže nový správní řád upravoval všechny postupy „správních orgánů“ při výkonu veřejné správy a § 99 ZSDP vyloučil použití správního řádu pro „daňové řízení“, bylo možné uvažovat o jeho použitelnosti v případech postupů správce daně při správě daní, které daňovým řízením nebyly. Pojem daňové řízení je nutno chápat ve smyslu ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP jako řízení o daních, při čemž použitý pojem daň je nutno interpretovat ve smyslu legislativní zkratky v § 1 odst. 1 ZSDP. Toto znění tak přineslo problém, podle jakého právního předpisu se bude postupovat v řízeních, jejichž předmětem nebude daň ve smyslu legislativní zkratky § 1 odst. 1 ZSDP. Jako příklad může být příslušenství daně, které dle ustanovení § 58 ZSDP sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. Pokud bychom pominuli, že § 1 odst. 1 ZSDP je taxativním výčtem toho, co lze považovat za daň, bylo by možné dospět k závěru, že příslušenství daně

není daní, i jiným výkladem. Správce daně má dle ustanovení § 58 ZSDP možnost rozhodnout o jiném osudu příslušenství daně. Kdyby příslušenství daně bylo daní, správce daně by neměl možnost o jejím osudu rozhodovat. Takový závěr lze podložit logickým argumentem, že „něco nemůže mít jiný právní osud než to samé“. „Jestliže záměrem zákonodárce bylo v daňovém řízení vyloučit třeba jen subsidiární použitelnost správního řádu, neplatí to pro řízení, jež řízením o daních není. Skutečnost, že příslušenství není daní, má proto významný dopad právě z hlediska subsidiární použitelnosti správního řádu. Nestanoví-li zákon o správě daní a poplatků jinak, resp. nestanoví-li vůbec nic, je třeba v řízení o příslušenství subsidiárně použít správního řádu a podpůrně postupovat podle něj. To se týkalo například lhůt pro vydání rozhodnutí, po nichž v zákoně o správě daní a poplatků nebylo na rozdíl od správního řádu ani památky.“⁴¹ Sice by bylo možné uvažovat o možnosti aplikace analogie legis, tzn., že by se na řízení o příslušenství daně použila ustanovení upravující řízení daňové. Tím by však došlo k porušení ústavní zásady, že státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Veškeré postupy správce daně na základě této zásady musí tak mít zákonný podklad. Jediným případem, kdy je analogie legis obecně přípustná, je její použití ve prospěch daňového subjektu, popř. osob zúčastněných na daňovém řízení.⁴²

▪ **Znění § 99 od 8. 3. 2006 do současnosti**

Ustanovení § 99 ZSDP bylo novelizováno zákonem č. 62/2006 Sb.⁴³ na následující znění. „Při správě daní se zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, nepoužije s výjimkou postupu podle § 175 při vyřizování stížnosti.“ Pro novelizaci zákonodárce ZSDP zvolil, jako v mnoha obdobných případech, formu tzv. „legislativního jezdce“, tzn. novela je přijímána v souvislosti s přijetím nebo novelou jiného, víceméně nesouvisejícího zákona.

Zákonodárce zde reagoval na nedostatečnost předchozího znění a pojem daňové řízení nahradil pojmem správa daní. Jak je již uvedeno výše, tyto pojmy nelze zaměňovat, neboť každý z nich má jiný obsah, resp. rozsah. Správa daní je pojmem zahrnujícím vedle daňového řízení i jiné postupy správce daně při správě daní a proto lépe odpovídá záměru zákonodárce vyloučit použití správního řádu pro celý ZSDP, nejen pro daňové řízení. Zda se mu to skutečně podařilo, je diskutabilní.

⁴¹ KINDL, Milan. Správní řád v daňovém řízení?. *Právní fórum*. 2006, 3, s. 101-105.

⁴² Viz. srovnání s rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 29.7.2004 sp. zn. Ca 51/2003.

⁴³ Novelizace související především ze změnou zákona o platebním styku.

4.4.2 Základní zásady činnosti správních orgánů v ZSDP

Dikce § 177 správního řádu vyvolává otázku, jak široký bude jeho dopad na ZSDP. Odstavec jedna totiž stanoví, že se základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje. Odborná veřejnost se v tomto směru rozdělila na dva tábory. Na jedné straně řada pracovníků územních finančních orgánů zastává názor neaplikovatelnosti základních zásad činnosti správních orgánů pro správu daní a na druhé straně daňoví poradci, kteří se snaží o kultivaci daňového procesu a jeho přiblížení moderním procesním předpisům.

Za účelem co nejsprávnějšího vyjádření vztahu obou procesních předpisů byla při přijímání návrhu správního řádu Ministerstvem financí vyvíjena snaha o vyjádření vzájemné nezávislosti přímo v § 177 správního řádu tak, aby byla dána všem správcům daní a daňovým subjektům dostatečná právní jistota při interpretaci obou předpisů. K výslovnému vyjádření tohoto vztahu nedošlo, avšak bezprostředně po přijetí správního řádu byla veřejnost ujištěna, že § 177 odst. 1 lze interpretovat pouze tak, že základní zásady vyjádřené pro správní řízení nebudou pro správu daní aplikovatelné, neboť ZSDP obsahuje samostatně vyjádřené zásady a komplexní úpravu daní.⁴⁴ Ministerstvo financí se v tomto ohledu chová trochu nelogicky. Již v době přijímání současného správního řádu Ministerstvo financí předpokládalo přijetí nového daňového řádu, který by se měl vypořádat s problematikou zásad správy daní tak, aby nemohly vzniknout pochybnosti, že v něm nejsou obsaženy některé přirozenoprávní principy platné pro správní právo s berní specializací. Můžeme si položit otázku, zda Ministerstvo financí muselo čekat s řešením tohoto problému až na přijetí nového daňového řádu. Namísto toho mohlo k aplikaci uvedených principů připravit novelu ZSDP formou tzv. „legislativního jezdce“, jak to udělalo v mnoha jiných případech novelizace ZSDP. Ministerstvo financí zvolilo řešení použitím „legislativního jezdce“ při změně zákona o platebním styku, kterým se novelizoval § 99 v tom směru, že se pokusil, aby bylo použití základních zásad činnosti správních orgánů naopak vyloučeno.⁴⁵

Ustanovení § 177 odst. 1 obsahuje podmínku, která by mohla mít dopad

⁴⁴ KOUHOUTKOVÁ, Alena; ŠIMEK, Karel. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu „...ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? *Daňový expert*. 2006, 2, s. 30-33.

⁴⁵ KOBÍK, Jaroslav. Základní zásady činnosti správních orgánů a správa daní aneb máme opravdu jasno? *Daňový expert*. 2006, 2, s. 33-36.

z hlediska použitelnosti základních zásad na správu daní. Podmínka zní: „*ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje*“. Zákonodárce předpokládá existenci právních předpisů týkající se výkonu veřejné správy, které upravují obdobné zásady zcela samostatně. Z podmínky můžeme vyvodit následující závěry. Odlišná úprava obsahující vlastní úpravu zásad nemusí plně odpovídat základním zásadám, neboť v opačném případě by postačil odkaz na správní řád bez zbytečného vypisování týchž duplicitních ustanovení. Zákon by nemusel obsahovat doslovný opis zásad obsažených v § 2 až 8, pokud obsahuje úpravu těmto zásadám odpovídající. Dále pro naplnění výše zmíněné podmínky není nutné, aby právní předpis obsahoval všechny zásady z § 2 až 8 správního řádu, protože jednotlivé zásady mohou být odlišnou úpravou negovány, zužovány či rozšiřovány, to vše ale pouze při respektování základních přirozenoprávních hodnot, z nichž vycházejí.⁴⁶

Podle názoru některých autorů⁴⁷ je většina zásad daňového i správního řízení společná a i když existují zásady, které ZSDP *expresis verbis* nevyjadřuje, neznamená to, že by tyto zásady nebyly v souladu s principy správy daní uplatňovány vůbec. Dále zmínění autoři uvádějí, pokud jde o způsob, kterými jsou jednotlivé zásady činnosti správních orgánů vyjádřeny v § 2 až 8 správního řádu, nelze bez dalšího tyto zásady aplikovat i na správu daní. Je tomu skutečně tak? Je pravdou, že některé zásady v ZSDP nevyjádřené *expresis verbis* lze vyčíst z kontextu jeho konkrétních ustanovení. Tyto zásady mají jiný charakter než zásady uvedené *expresis verbis*. Zásady obsažené v § 2 až 8 správního řádu, rovněž i zásady v § 2 ZSDP mají mimořádný význam, vždyť právě v jejich duchu musí být celý zákon interpretován. Interpretace, která by tyto zásady nerespektovala, by byla nesprávná. Naopak, zásada nevyjádřená *expresis verbis*, přesto vyvoditelná z konkrétního ustanovení zákona, takový charakter mít nemusí.⁴⁸ Proto by pro naplnění podmínky § 177 odst. 1 „*ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje*“ ZSDP podle mého názoru musel obsahovat výčet zásad *expresis verbis* odpovídající všem zásadám obsažených v § 2 až 8 správního řádu s výjimkou těch, které se při správě daní díky její specifčnosti a odlišnosti od obecných správních

⁴⁶ KOUHOUTKOVÁ, Alena; ŠIMEK, Karel. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu „...ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? *Daňový expert*. 2006, 2, s. 30-33.

⁴⁷ KOUHOUTKOVÁ, Alena; ŠIMEK, Karel. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu „...ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? *Daňový expert*. 2006, 2, s. 30-33.

⁴⁸ Jako příklad uvádím zásadu smírného odstranění sporů vyjádřené v § 5 správního řádu. Zásadu smírného odstranění sporů, přestože není přímo obsažena v § 2 ZSDP upravující zásady daňového řízení, lze vyčíst z kontextu zákona – např. lze ze podmínek vymezených daňovým zákonem stanovit základ daně i daň dohodou. Při aplikaci § 5 ve spojení s § 177 odst. 1 by v rámci této zásady muselo být vykládáno každé ustanovení ZSDP, samozřejmě pokud by tato zásada nebyla negována samotným ZSDP. Naopak při jeho neaplikaci by se tato zásada vztahovala pouze ke konkrétním ustanovením, které tuto zásadu naplňují. Rozdíl je na první pohled patrný.

postupů nemohou uplatnit. Na svoje tvrzení uvádím citaci jednoho z autorů zabývajících se tematikou § 177 správního řádu – „*Lze tvrdit, že toto ustanovení svou podstatou postihuje veškeré předpisy, které upravují výkon veřejné správy bez ohledu na to, zda nabyly či nabudou účinnosti. V případě správního řádu lze navíc toto tvrzení podepřít skutečností, že některé zásady nejsou v ZSDP pro daňové řízení upraveny či výslovně zmíněny, a proto je potřebné (k čemuž se zavázala i důvodová zpráva předkladatele k návrhu správního řádu), aby pro činnosti všech správních úřadů (tedy i správců daně) platily jednotné zásady, tj. zásady, které sjednocují základní principy činnosti správních orgánů vyjádřené v § 2-8 správního řádu.*“⁴⁹ Autor výše uvedené citace tak zároveň naráží, a podle mého názoru zcela správně, na skutečnost, že výše zmíněné zásady překračují rámec vlastní věcné úpravy správního řádu a uplatňují se obecně při výkonu veřejné správy jako takové, správy daní nevyjímaje. K tomuto tvrzení se přidám i já, myslím si, že je správné.⁵⁰

Pro vymezení vztahu mezi ZSDP a ustanovením § 177 odst. 1 správního řádu lze aplikovat i jinou výkladovou metodu. Zaměřím se na postavení správního řádu z hlediska hierarchie právních předpisů. Bezesporu můžeme konstatovat, že správní řád a ZSDP jsou právními předpisy, které mají formu zákona a tudíž i stejnou právní sílu. Můžeme konstatovat, že správní řád má jakési výsadní postavení, což vyplývá z jeho snahy získat nadřazenost nad některými „zvláštními zákony“. Tuto snahu můžeme vyvodit z řady ustanovení správního řádu, s nimiž jsme se v této práci setkali (§ 1 odst. 2, § 158 odst. 1, § 177, § 180). K problematice cituji názor autorů, kteří prosazují neprovázanost ZSDP a správního řádu. „*Nadřazené postavení § 177 odst. 1 ovšem může vyplývat toliko z jeho postavení jakožto ustanovení pozdějšího a speciálního vůči těm ustanovením zvláštních zákonů, která stanoví, že se správní řád nepoužije. Není proto do budoucna vyloučeno, že jiná speciální úprava, která nemusí být nutně obsažena v samotném správním řádu, stanoví odlišný režim. Pokud by byla připuštěna možnost, že je ustanovení § 99 ZSDP přebyto úpravou § 177 odst. 1 nového správního řádu, tzn. vylučuje § 2 až 8 správního řádu, může zákonodárce pozdější novelizací § 99, která zaujme postavení *lex specialis* a *lex posterior*, docílit nového uspořádání vztahů mezi ZSDP a správním řádem.*“⁵¹ Obdobným problémem jsem se zabývala při řešení vztahu § 180 odst. 1 správního řádu a § 99 ZSDP, dospěla jsem zde k závěru, že pouhá

⁴⁹ TARANDA, Petr. Ještě jednou k možnostem aplikace správního řádu v daňovém řízení. *Poradce*. 2006, 12, s. 225-229.

⁵⁰ Příkladem může být zakotvení principů dobré správy do § 2 až 8 správního řádu.

⁵¹ KOUHOUTKOVÁ, Alena; ŠIMEK, Karel. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu „...ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? *Daňový expert*. 2006, 2, s. 30-33.

novelizace jednoho § 99 nemůže vyvázat celý ZSDP z aplikace přechodných ustanovení správního řádu. Z logického právního argumentu „a minori ad maius“ při respektování tohoto závěru lze vyvodit, že pokud novelizace § 99 ZSDP nemůže vyloučit aplikaci přechodného ustanovení § 180 odst. 1 správního řádu, tím více nebude tato novelizace schopna vyloučit aplikaci § 177 odst. 1, jehož rozměr, jakožto ustanovení společného a zakotvujícího rozšíření všeobecných přirozenoprávních principů na výkon veřejné správy, je mnohem významnější. Nepochybuji o odborných znalostech výše uvedených autorů, s jejich výkladem vztahu § 177 odst.1 a § 99 ZSDP si dovolím na základě uvedených argumentů nesouhlasit. Pokud bychom totiž přijali závěr, že postačí novelizovat ustanovení zvláštního zákona vylučující použití správního řádu k dosažení neaplikovatelnosti § 177 odst.1, mohla by nastat situace, že tak učiní podle vzoru ZSDP i další zvláštní zákony, což jistě nebylo úmyslem zákonodárce při zařazení § 177 odst. 1 do správního řádu. (viz. důvodová zpráva k návrhu správního řádu). Na podporu výše uvedeného předkládám tvrzení autora se zkušenostmi jak ve státní správě, tak jako daňového poradce: *„Je ovšem otázkou, zda k odstranění všech pochybností by nepřispěla spíše novela § 177 správního řádu, nežli novela ZSDP. I po změně § 99 ZSDP je totiž naplněna výše citovaná dikce, podle které zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“*⁵²

Častý argument proti použití § 177 odst. 1 správního řádu na ZSDP zní, že se základní zásady činnosti správních orgánů nemohou při správě daní uplatnit v celé své šíři. Na problematiku můžeme nahlížet ze dvou úhlů. (vycházejme zde z předpokladu, že § 177 odst. 1 správního řádu se vztahuje i na ZSDP)

- 1) Některé zásady obsažené v § 2 až 8 správního řádu se považují za neaplikovatelné pro správu daní, neboť je samotný ZSDP ve svém textu neguje. Pak přichází v úvahu aplikace zbylých zásad, které v rozporu se specifickou oblastí správy daní nejsou.
- 2) Na správu daní se použije celý výčet zásad obsažených v § 2 až 8 správního řádu s tím, že pokud je jednotlivá zásada negována konkrétním ustanovením ZSDP, neznamena to, že tato zásada nenajde uplatnění v jiné části ZSDP.

Sama se přikláním k druhé variantě. Pro lepší představu uvádím příklad zásady ochrany práv nabytých v dobré víře vyjádřené v § 2 odst. 3 správního řádu. V ZSDP tato

⁵² KOBÍK, Jaroslav. Základní zásady činnosti správních orgánů a správa daní aneb máme opravdu jasno?. *Daňový expert*. 2006, 2, s. 33-36.

zásada není *expresis verbis* vyjádřena a podle některých názorů⁵³ není tato zásada v ZSDP použitelná vůbec. Podle mého názoru i zásada dobré víry má v ZSDP své místo.

Zmínění autoři zastávající stanovisko nezávislosti správního řádu a ZSDP dále uvádějí, že: „...jsou základní zásady v § 2 až 8 správního řádu toliko zásadami „činnosti správních orgánů“. Při porovnání se ZSDP tedy dopadají na užší okruh orgánů, neboť podle daňové procesní úpravy postupují v určitých případech i soudy a jiné státní orgány, které nemají povahu správních orgánů. Případná aplikace zásad obsažených ve správním řádu by tak připadala v úvahu pouze u správních orgánů vykonávajících správu daní, což by *ad absurdum* způsobilo zavedení dvojích zásad při správě daní.“⁵⁴ Ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu obsahuje ve své dikci pojem „správní orgány“. Pojem je ale nutno interpretovat ve smyslu legislativní zkratky obsažené v § 1 odst. 1 správního řádu, tzn. správní řád „správními orgány“ rozumí orgány moci výkonné, orgány územních samosprávních celků a jiných orgánů, právnických a fyzických osob, pokud vykonávají působnost v oblasti veřejné správy. Zobecněně lze konstatovat, že veřejná správa slouží k poskytování správních činností souvisejících s poskytováním veřejných služeb. Můj názor je, že lze soudní řešení sporů považovat za veřejnou službu a i když výkon soudnictví sám o sobě veřejnou správou přirozeně není, nemusí tomu tak být v rámci soudní správy, bv jejímž rámci jsou např. vybírány i soudní poplatky. Vybírání soudních poplatků je tak správní činností související s poskytováním veřejných služeb. I jiným výkladem můžeme dospět ke stejnému závěru. ZSDP upravuje specifický správní proces s berní specializací, kde o právech, právem chráněných zájmech a povinnostech rozhoduje správce daně. Z toho vyplývá, že správce daně ve smyslu legislativní zkratky podle ZSDP tak má postavení „správního orgánu“. Argumentací nechci navodit dojem, že považuji státní orgány soudního typu za správní orgány. I sama ZSDP ve svém ustanovení § 1 odst. rozlišuje mezi správními a státními orgány. Zastávám názoru, že nelze zjednodušeně konstatovat, že soudy nejsou správními orgány a tudíž pro jejich činnost je použití základních zásad činnosti obsažených v § 2 až 8 správního řádu absolutně vyloučena.

Na základě uvedeného nezbyvá než připustit, že podle základních zásad činnosti správních orgánů je potřeba při správě daní postupovat a to v rozsahu, v jakém to správní proces s berní specializací sám umožňuje. Ke stejnému názoru dospěla řada

⁵³ Z povahy věci převážně názor správců daně.

⁵⁴ KOUHOUTKOVÁ, Alena; ŠIMEK, Karel. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu „...ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? *Daňový expert*. 2006, 2, s. 30-33.

autorů.⁵⁵ Uvádím závěr jednoho z nich: „*tam, kde právní úprava zákona o správě daní a poplatků neodpovídá zásadám stanoveným v § 2 až 8 správního řádu, je třeba postupovat i v daňovém řízení podle těchto zásad.*“⁵⁶

Dosud jsem se zabývala otázkou, zda existují argumenty pro aplikace, resp. neaplikaci § 177 odst. 1 správního řádu na ZSDP. Před tím, než přistoupím k analýze jednotlivých sporných zásad, je potřeba se vypořádat s rozsahem, v jakém jsou zásady v § 2 až 8 správního řádu uplatňovány. Ustanovení § 6 odst.1 správního řádu upravující zásadu rychlosti na konci ve svém textu přímo odkazuje na § 80 správního řádu jakožto ustanovení o ochraně před nečinností. Znamená to tedy, že hranice základních zásad obsažených v § 2 až 8 je rozšířena i na § 80 správního řádu, potažmo na další ustanovení zákona, které je nezbytné použít při jeho výkladu? Otázka se nám dále komplikuje i skutečností, že ZSDP v současnosti obsahující úpravu týkající se ochrany před nečinností správce daně v § 34c, tuto úpravu do 31. 5. 2006 neobsahoval.

1) Situace od 1. 1. 2006 do 31.5.2006 – správní řád v § 6 odst. 1 výslovně zakotvil požadavek na ochranu před nečinností správních orgánů a ZSDP úpravu tohoto požadavku v této době neobsahoval. Pokud vycházíme z předpokladů, že zákaz subsidiárního použití správního řádu není a ani nemusí být absolutní a že lze základní zásady činnosti správních orgánů prostřednictvím § 177 odst. 1 správního řádu na ZSDP uplatnit (z těchto předpokladů budu nadále vycházet) pak nezbývá nic jiného, než úpravu správního řádu o ochraně před nečinností podle § 80 a násl. subsidiárně vztáhnout i na ZSDP.

2) Situace od 1. 6. 2006 – stav k 4.2.2010 – vzhledem ke skutečnosti, že v této době ZSDP obsahoval vlastní úpravu ochrany před nečinností správce daně, úprava § 80 a násl. správního řádu se vzhledem k dikci ustanovení § 1 odst. 2 (zásada, že *lex specialis derogat legi generali*) a 177 odst. 1 správního řádu („ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje“) neuplatní.

Na rozsah zásad mohou mít značný vliv také principy dobré správy.

⁵⁵ Jaroslav Kobík, Milan Kindl.

⁵⁶ KINDL, Milan. Správní řád v daňovém řízení?. *Právní fórum*. 2006, 3, s. 101-105.

4.4.3 Principy dobré správy v daňovém řízení

V samostatné kapitole jsem se zabývala vysvětlením toho, co znamená pojem dobrá správa, ve kterých dokumentech a právních předpisech se objevuje, jaký je její význam pro činnost veřejného ochránce práv a veřejnou správu obecně, včetně jejího zakotvení ve správním řádu. Mojí snahou nebylo vysvětlit výčet vyčerpávajících informací o dobré správě, ale pouze nastínění této problematiky pro účely dalšího výkladu, neboť se v poslední době zvažuje možnost použití principů dobré správy jakožto výkladové pomůcky pro možnost aplikace správního řádu pro daňové řízení, neboť i toto odvětví správního procesu by mělo splňovat určitá kritéria kladená obecně na její řádný výkon. Rovněž použití principů dobré správy evropského správního prostoru, které zacelí nedostatečnou národní úpravu správy daní a zároveň vhodně doplní katalog základních zásad výslovně uvedených v ZSDP, nebo jasně odvoditelných z dalšího obsahu předpisu.⁵⁷ V této a další kapitole se budu zabývat teoretickými možnostmi použití principů dobré správy při správě daní.

Pro promítnutí principů dobré správy do správy daňové lze podle mého názoru použít dvojí argumentaci

- 1) Jak jsem uvedl v samostatné kapitole, principy dobré správy našly své místo i v novém správním řádu ve formě základních zásad činnosti správních orgánů v § 2 až 8. Je jasné, že tento zákon odpovídá požadavkům moderního právního státu na řádný výkon veřejné správy daleko více než ZSDP s ohledem na dobu vzniku obou procesních předpisů. Základní zásady činnosti správních orgánů, zakotvující v sobě principy dobré správy, se na základě odkazu § 177 odst.1 správního řádu používají při správě daní. Tato argumentace je zásadní v tom směru, že obsah principů dobré správy, je vymezeno přímo zákonem oproti varianty druhé. Toto tvrzení podporuje i následující citace. *„Co se týče rozsahu působnosti zásad obsažených v § 2 až 8 správního řádu, je třeba uvést, že jejich širšímu uplatnění nasvědčuje jejich znění a obsah, který u většiny zásad překračuje tradiční rámec zásad ryze procesních. Tyto zásady představují jeden z prostředků pro zajištění dostatečných garancí předpokladů a podmínek pro řádný výkon veřejné správy. Vycházejí tedy z principů*

⁵⁷ JOPEK, David. *Principy dobré správy a daňové řízení* [online]. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity [cit. 2010-02-25]. Dostupné z: <http://www.law.muni.cz/edicni/Days-of-public-law/files/pdf/sprava-finance/Jopek.pdf>.

*dobré správy.*⁵⁸ Z citace vyplývá, že i kdybychom přijali závěr o nezávislosti obou procesních předpisů, nevylučuje tato nezávislost přímo principy, které jsou v obecné rovině kladeny na veřejnou správu, tedy i na daňovou správu.

2) Článek 1 odst. 1 Ústavy ČR nám stanoví, že „*Česká republika je svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana.*“ Toto a řada dalších ustanovení Ústavy ČR a Listiny základních práv a svobod zakotvují nejdůležitější přirozenoprávní principy, na kterých je moderní demokratický právní stát založen. Můj názor na pojem dobrá správa není ničím jiným, než snaha o naplnění ústavních přirozenoprávních principů, které je potřeba respektovat ve všech oblastech výkonu veřejné správy, tedy i při správě daní. Toto dokazování nabývá významu v době účinnosti staršího správního řádu, který neobsahoval obdobný výčet základních zásad jako správní řád aktuální.

Z textu vyplývá, že principy dobré správy mají své místo i ve správě daní. Podnět pro správnou interpretaci těchto principů lze, stejně jako v případě správního řádu samotného, hledat v ústavních principech spravedlivého procesu a v jejich promítnutí do daňového řízení. V hlavních principech dobré správy definovaných veřejným ochráncem práv, rovněž i v dokumentech Rady Evropy a Evropské unie.

Ustanovení § 99 ZSDP eliminuje použití správního řádu s výjimkou postupu podle § 175 při vyřizování stížností. Ustanovení § 175 správního řádu stanoví, že „*dotčené osoby mají právo obracet se na správní orgány se stížnostmi proti nevhodnému chování úředních osob nebo proti postupu správního orgánu, neposkytují-li tento zákon jiný prostředek ochrany.*“ ZSDP tak nepřímou toleruje, že dotčené osoby mají právo stěžovat si na postupy, které nejsou v souladu s principy dobré správy, resp. počítá s tím, že výkon daňové správy musí splňovat určité vlastnosti dobré správy zakomponované do správního řádu jakožto služby veřejnosti.⁵⁹

⁵⁸ JOPEK, David. *Principy dobré správy a daňové řízení* [online]. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity [cit. 2010-02-25]. Dostupné z: <http://www.law.muni.cz/edicni/Days-of-public-law/files/pdf/sprava-finance/Jopek.pdf>.

⁵⁹ JOPEK, David. *Principy dobré správy a daňové řízení* [online]. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity [cit. 2010-02-25]. Dostupné z: <http://www.law.muni.cz/edicni/Days-of-public-law/files/pdf/sprava-finance/Jopek.pdf>.

4.4.4 Komparace základních zásad činnosti správních orgánů a principů dobré správy se zásadami daňového řízení

Můžeme všeobecně konstatovat, že značná část zásad obou procesních předpisů je společná. Menší část zásad není *expresis verbis* v jednom nebo druhém předpisu uvedena a nakonec nejmenší část zásad je v zdánlivém rozporu. O poslední zmíněné skupině se dá říci, že rozdíly mezi zásadami nemusí vždy překážet. Rozdíly jsou dány specifickostí správy daní, a proto se zásada ve správním řádu nemusí uplatnit vůbec, nebo se neuplatní v plném rozsahu. To však nebrání aplikaci zásad zbylých – třeba právě s poukazem na principy dobré správy.⁶⁰ Vzhledem ke skutečnosti, že většina principů dobré správy jsou definovány veřejným ochráncem práv se shoduje se základními zásadami činnosti správních orgánů obsažených v § 2 až 8 správního řádu, provedu jejich porovnání ze zásadami daňového řízení společně. V rámci porovnání se nebudu zabývat obsahem jednotlivých zásad, z důvodu rozsáhlosti této problematiky, která není předmětem mé práce.

- **Zásada legality (princip dodržování právního řádu)**

- Tento princip ZSDP obsahuje, v praxi nejsou správci daně vždy respektováni. O tom svědčí vysoké procento nezákonných rozhodnutí správců daně.⁶¹

- Na základě principu legality zakotveného v § 2 odst. 1 ZSDP správci daně jednají „*v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy*.“ Zároveň je však třeba respektovat čl. 2 Ústavy ČR, který stanoví, že „*Česká republika dodržuje závazky, které pro ni vyplývají z mezinárodního práva*“ a čl. 10 Ústavy ČR zakotvující princip aplikační přednosti mezinárodních smluv před zákonem.⁶² V tomto směru právě princip legality zakotvený v § 2 odst. 1 správního řádu lépe odpovídá principu dodržování právního řádu, neboť stanoví, že „*správní orgán postupuje v souladu se zákony a ostatními právními předpisy, jakož i mezinárodními smlouvami, které jsou součástí právního řádu*“.

⁶⁰ JOPEK, David. *Principy dobré správy a daňové řízení* [online]. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity [cit. 2010-02-25]. Dostupné z: <http://www.law.muni.cz/edicni/Days-of-public-law/files/pdf/sprava-finance/Jopek.pdf>.

⁶¹ V roce 2005 bylo v průběhu daňového a soudního řízení měněno či rušeno cca 65 % prvoinstančních rozhodnutí, napadených opravnými prostředky – viz. KOBÍK, Jaroslav. Problémy s uplatňováním principů dobré správy v daňovém řízení. In *Principy dobré správy : sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci : Kongresový sál Kanceláře veřejného ochránce práv, Brno, 22. března 2006*.

⁶² ČR je členem Evropské unie, jejíž právní předpisy, smlouvy a veškeré akty jsou pro ČR závazné. I zde platí princip aplikační přednosti. Totéž platí i o aplikaci 6. směrnice Rady Evropy týkající se uplatňování daně z přidané hodnoty.

- Správci daně, ale i daňový subjekt mají povinnost dodržovat právní normy, které jsou součástí právního řádu České republiky. Nejedná se tedy o Pokyny řady D-x, které nejsou obecně závaznými právními předpisy a kterými se správce daně řídit nesmí, pokud budou v rozporu se zákonem. V praxi lze pozorovat spíše inklinaci k dodržování přesně definovaného pokynu, namísto mnohdy nejednoznačného ustanovení zákona.⁶³ Na druhé straně dodržování Pokynů řady D-x má významný dopad na vytváření správní praxe, kterou je na nutno na základě zásady legitimního očekávání, resp. principu předvídatelnosti, respektovat (při zachování zásady legality).

- Se zásadou legality úzce souvisí i zásada zakotvená v ustanovení § 4 odst. 2 správního řádu, podle které *„správní orgán v souvislosti se svým úkonem poskytne dotčené osobě přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech, je-li to vzhledem k povaze úkonu a osobním poměrům dotčené osoby potřebné.“* ZSDP na jedné straně obsahuje zásadu, na základě které má správce daně povinnost respektovat práva daňových subjektů, na straně druhé ZSDP výše uvedenou poučovací povinnost neupravuje. Správce daně uplatňuje svoji pravomoc pouze v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, které zákon stanoví. S ohledem na vymezení této zásady správním řádem, jsem toho názoru, že nic nebrání aplikaci tohoto ustanovení v daňovém řízení. Jedná se o záruku, že dotčené osoby budou v případech, kdy je to vzhledem k povaze úkonu a osobním poměrům dotčené osoby nutné, poučeny takovým způsobem, aby nebyly poškozeny v důsledku neznalosti svých procesních práv. To znamená, že správní orgán musí poučit dotčené osoby o případných nedostacích jejich podání, ale také o jejich právech a povinnostech v průběhu řízení. Stejného názoru jsou i někteří další autoři.⁶⁴

▪ **Zásada rychlosti (princip včasnosti)**

- Zásada rychlosti je ve správním řádu zakotvena v § 6 odst. 1, který nám stanoví, že *„správní orgán vyřizuje věci bez zbytečných průtahů.“* Přestože ZSDP úpravu odpovídající výše zmíněné zásadě neobsahuje, nelze bez dalšího konstatovat, že se zásada rychlosti, nebo-li princip včasnosti, nebude aplikovat při správě daní. Důvodem je ústavní zakotvení této zásady v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, význam má bezesporu i judikatura Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu ČR. Ústavní soud ve svém nálezu⁶⁵ vyslovil názor, že *„i daňoví poplatníci mají, ústavně*

⁶³ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní*. 7. aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. 879 s. ISBN 9788072635283. s. 28.

⁶⁴ TARANDA, Petr. Ještě jednou k možnostem aplikace správního řádu v daňovém řízení. *Poradce*. 2006, 12, s. 225-229.

⁶⁵ Nález Ústavního soudu ze dne 7.8.2002 sp. zn. IV ÚS 15/02.

zaručené základní právo, tedy právo na to, aby daňové řízení probíhalo bez zbytečných průtahů. Tomuto právu pak odpovídá povinnost orgánů veřejné moci ve věci bez zbytečných průtahů rozhodnout.“ Dále podle úsudku Nejvyššího správního soudu⁶⁶, „stav, kdy daňový řád váže pouze daňové subjekty lhůtami, s jejich nedodržením spojuje závažné právní následky, a přitom nestanoví lhůty pro rozhodování či jiné úkony správce daně nebo jeho pracovníků, evidentně není v souladu s nastíněným požadavkem spravedlivé rovnováhy mezi obecným zájmem na placení daní a imperativem základních práv a svobod. Tento stav jednoznačně a navíc bez jakéhokoliv racionálního důvodu, zvýhodňuje správce daně oproti daňovému subjektu. Výklad, podle kterého by správce daně v rámci daňového řízení nebyl omezen žádnými lhůtami, je z tohoto pohledu nepřijatelný.“ Správcům daně byla stanovena ZSDP lhůta pro vyměření daně, pro její vybrání a vrácení přeplatku. Už ale nestanoví, jak dlouho může trvat daňová kontrola, v jaké lhůtě lze zahájit vytýkáci řízení, ani jak dlouho může trvat odvolání přes skutečnost, že odvolání nemá odkladný účinek.⁶⁷

- S účinností od 1. 6. 2006 má daňový subjekt právo předložit stížnost na nečinnost správce daně v případě, že vůči němu učinil poslední úkon v řízení před více než 6 měsíci, anebo tehdy, má-li správce daně soustředěny všechny podklady potřebné pro rozhodnutí a toto rozhodnutí nevydává. Mým názorem je to, že doba 6 měsíců není dostatečná k ochraně před nečinností správce daně. Nevidím žádný důvod, proč by ZSDP nemohl obsahovat schéma obdobné správnímu řádu, který správnímu orgánu stanovuje povinnost rozhodnout bez zbytečného odkladu. Tzn. pokud správní orgán nerozhodne bez zbytečného odkladu, může se dotčená osoba dožadovat ochrany před nečinností správního orgánu (pokud se nejedná o výjimky správním řádem stanovené).

▪ **Zásada legitimního očekávání (princip předvídatelnosti, princip přesvědčivosti)**

- Zásada představuje garanci ústavního principu rovnosti v právech a v důstojnosti, rovnosti před zákonem (a také zákazu diskriminace). To znamená, že veřejná správa by si při svém rozhodování měla udržet určitou míru kontinuity a transparentnosti vytvářením ustálené rozhodovací praxe, která by měla být měněna pouze v odůvodněných případech. S tím souvisí i povinnost odůvodňovat rozhodnutí, zvláště v případech, kdy rozhodnutí vychází ze správního uvážení či vybočuje z dosud respektované ustálené rozhodovací praxe. Tzn., že v rámci odůvodnění by měl orgán

⁶⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.8.2005 sp. zn. 2 Afs 144/2004.

⁶⁷ KOBÍK, Jaroslav. Problémy s uplatňováním principů dobré správy v daňovém řízení. In *Principy dobré správy : sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci : Kongresový sál Kanceláře veřejného ochránce práv, Brno, 22. března 2006.*

veřejné správy uvést, jakými úvahami se řídil při hodnocení podkladů pro vydání rozhodnutí, jak se vypořádal s námitkami účastníků řízení a jejich vyjádřeními k podkladům pro rozhodnutí atd. V tomto směru je zajímavý posun, ke kterému došlo v rámci ZSDP. Ustanovení § 32 odst. 3 ZSDP účinné do 31.12.2009 stanovilo, že „rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon.“ Takové ustanovení bylo v přímém rozporu s výše uvedenou zásadou. Správce daně neměl ani povinnost, aby ve výroku svého rozhodnutí uvedl odkaz na příslušné ustanovení právního předpisu, podle kterého správce daně rozhodnutí vydal. ZSDP zároveň nestanovil ani rozsah poskytovaného odůvodnění, čímž se opět nápadně odlišuje od správního řádu, při čemž jedním z důležitých zájmů správce daně by mělo být i to, aby bylo rozhodnutí přesvědčivé.⁶⁸ Vybízela se otázka, zda-li byla zásada legitimního očekávání vyjádřená v § 2 odst. 4 lex specialis vůči ustanovení § 32 odst. 3 ZSDP. Diametrálně odlišný přístup zákonodárce zvolil v rámci novelizace ZSDP, která s účinností od 1. 1. 2010 změnila § 32 odst. 3 na znění: „Rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li tento nebo zvláštní daňový zákon jinak, pokud nejde o případ, kdy správce daně reaguje na tvrzení daňového subjektu beze změny nebo je odůvodnění tomuto daňovému subjektu známé z jiného dokumentu. V takovém případě správce daně na tento dokument ve svém rozhodnutí odkáže. V odůvodnění správce daně stručně a jasně uvede důvody pro vydání rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále uvede, které skutečnosti má za prokázané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce.“ Již na první pohled se zdá, že zákonodárce napravit chybu, která mu byla často vytýkána tím, že uložil správcům daně povinnost svá rozhodnutí odůvodnit a stanovil, jaký rozsah a kritéria má odůvodnění splňovat. Považuji tuto změnu přirozeně za pozitivní, připadá mi zajímavé a zároveň i nelogické, že podle mého názoru radikální změně zákonodárce přistoupil jeden rok před nabytím účinnosti nového daňového řádu. Motivem pro změnu byla zvolená úprava v novém daňovém řádu, popř. reakce na judikaturu Nejvyššího správního soudu.⁶⁹

▪ **Zásada, podle které správní orgán dbá, aby přijaté řešení bylo v souladu s veřejným zájmem a aby odpovídalo okolnostem daného případu.**

- Cílem daňového řízení je podle § 2 odst. 2 ZSDP stanovit a vybrat daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Toto vymezení je příliš úzké a jednostranné, než aby

⁶⁸ TARANDA, Petr. Ještě jednou k možnostem aplikace správního řádu v daňovém řízení. *Poradce*. 2006, 12, s. 225-229.

⁶⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2008 sp. zn. 7 Afs 24/2008-60.

mohlo být přijato jako definice veřejného zájmu. Veřejný zájem na výběr daní nelze v obecné rovině uplatnit pouze v zájmu státu, ale rovněž spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá.⁷⁰ Při interpretaci ustanovení § 2 odst. 2 ZSDP rovněž nelze opomenout princip proporcionality, na základě hranice mezi veřejným zájmem a zájmem daňových subjektů.

- **Zásada ochrany práv nabytých v dobré víře**

- Zásada je zakotvena v § 2 odst. 3 správního řádu v ZSDP existují protichůdné názory. Jeden názor této zásady v ZSDP radikálně odmítá (nejčastěji se z logiky věci jedná o pracovníky správce daně), podle názoru jiných tuto zásadu ze správy daní nelze vyloučit zcela. Já osobně se přikláním k možnosti druhé, neboť se jedná „o jeden z hlavních principů činnosti demokratické veřejné správy, který by měl doplňovat princip zákonnosti a ochranu veřejného zájmu poskytovanou zvláštními zákony. Jde o jednu z přirozenoprávních zásad, vyplývajících ze zásad fungování právního státu a z práva na spravedlivý proces, která ovšem nemůže být vykládána tak že by daňový subjekt nemusel dodržovat náležitou míru obezřetnosti při uzavírání svých obchodních případů.“⁷¹

- **Zásada součinnosti (princip součinnosti)**

- Zásada je obsažena expresis verbis i v ZSDP, není v praxi pokaždé dodržována, a to nejen ze strany daňových subjektů, ale i ze strany správců daně.⁷² Není výjimkou, že se daňový subjekt dozví až ze zprávy o kontrole, o čem má správce daně pochybnosti. Platí i v rámci vytýkácího řízení, jehož účelem je vyvrátit pochybnosti správce daně ohledně údajů uvedených v daňovém přiznání. Daňové subjekty se často snaží marně zjistit, o čem vlastně správce daně pochybuje.

- Zásada součinnosti je velmi často porušována i při pořizování a provádění důkazů správcem daně bez vědomí kontrolovaného daňového subjektu. Daňový subjekt se často o existenci důkazů nedozví, pokud z nich nevycházejí správci daně při svém

⁷⁰ TARANDA, Petr. Ještě jednou k možnostem aplikace správního řádu v daňovém řízení. *Poradce*. 2006, 12, s. 225-229.

⁷¹ TARANDA, Petr. Ještě jednou k možnostem aplikace správního řádu v daňovém řízení. *Poradce*. 2006, 12, s. 225-229.

⁷² Na podporu tohoto tvrzení uvádím příklad z praxe týkající se zákona o dani z přidané hodnoty. V době, kdy byl tento zákon přijat, se daňové subjekty, vzhledem k nepřehlednosti zákona, obracely na správce daně ohledně pomoci s daňovým přiznáním. Praxe byla taková, že správci daně sami nevěděli, jak přesně postupovat a tudíž součinnost ne zřídka odmítali. Daňové subjekty v důsledku podávaly špatná daňová přiznání, na základě kterých jim byl daň vyměřena. Ve lhůtě pro doměření daně dle § 47 odst. 1 ZSDP správci daně u těchto daňových subjektů provedli daňovou kontrolu a přirozeně zjistili nedostatky, za které bylo daňovým subjektům uloženo penále. Otázka zní, zda-li není porušením přirozenoprávních ústavních principů požadovat penále na daňovém subjektu jednajícího v dobré víře za to, že podal špatné daňové přiznání v důsledku neposkytnutí spolupráce správcem daně. Podle mého názoru se nelze dovolávat porušení povinnosti daňového subjektu, ke kterému dojde na základě porušení povinnosti správce daně.

rozhodování. Porušení se může vyskytnout i v případě, že důkaz svědčící ve prospěch daňového subjektu je zařazen do neveřejné části spisu a zároveň nebyl uveden ve zprávě o kontrole.⁷³

- **Princip odpovědnosti**

- Naplnění principu odpovědnosti v ZSDP můžeme najít v institutu závazného posouzení. I přes jeho výslovné zákonné zakotvení v § 34b ZSDP se správci daně k jeho využívání uchylují ve velmi omezeném rozsahu.⁷⁴ ZSDP zároveň neukládá správcům daně povinnost poskytnout závazné individuální stanovisko, čehož správci daně, kteří se mnohdy neorientují v nepřehledném stavu daňových zákonů, využívají a neposkytují závazná individuální stanoviska. To však správcům daně nebrání, aby později daň nedoměřovali a to včetně uplatnění sankcí. Podle mého názoru lze existenci povinnosti správce daně poskytnout a vyvodit závazné individuální stanovisko ze zásady spolupráce zakotvené *expresis verbis* v § 2 odst. 9, který stanoví, že „*právem i povinností všech daňových subjektů je úzce spolupracovat se správcem daně při správném stanovení a vybrání daně.*“ Tzn., že daňový subjekt je oprávněn požadovat spolupráci po správci daně za účelem správného stanovení daně.

⁷³ KOBÍK, Jaroslav. Problémy s uplatňováním principů dobré správy v daňovém řízení. In *Principy dobré správy : sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci : Kongresový sál Kanceláře veřejného ochránce práv, Brno, 22. března 2006.*

⁷⁴ ZSDP dává správci daně tuto povinnost pouze v případech stanovených zvláštním zákonem. Jako příklad uvádím ustanovení § 47a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, které dává daňovému subjektu oprávnění požádat o závazné posouzení správnosti zařazení zdanitelného plnění z hlediska sazby daně.

4.5. Nový daňový řád

Zákonodárce po dlouhých diskusích a změnách přijal zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), který s účinností od 1. 1. 2011 nahradil stávající ZSDP. Cílem této kapitoly není podat hodnocení komplexní právní úpravy daňového řádu, ale zaměřím se pouze na otázku, jaké jsou možnosti provázanosti či naopak nezávislosti daňového řádu a řádu správního.

Z důvodové zprávy k daňovému řádu jednoznačně vyplývá úsilí zákonodárce, resp. Ministerstva financí, o nezávislost obou procesních předpisů (viz. příloha 3). Argumenty uvedené v důvodové zprávě jsou sice pravdivé, ale podle mého názoru ne zcela dostatečné k tomu, abychom mohli s klidem konstatovat, že právní úprava v daňovém řádu je absolutně nezávislá na právní úpravě správního řádu.

Ustanovení § 262 daňového řádu totiž řeší vztah obou procesních předpisů stejným způsobem jako ZSDP. Stanoví, že „*při správě daní se správní řád nepoužije*“. V této práci jsem se již zabývala otázkou, zda obdobné ustanovení není vzhledem k dikci § 1 odst. 2 správního řádu zbytečné. Platí to samé, tzn., že bude-li daňový řád obsahovat perfektní právní úpravu coby lex specialis, správní řád se nepoužije i přes potenciální neexistenci § 262 daňového řádu. V opačném případě by vzhledem k ústavnímu principu, že státní moc lze uplatňovat pouze v případech, v mezích a způsobem, které stanoví zákon, nebylo možné subsidiární použití správního řádu výslovně vyloučit. Pokud by nastala situace, kterou daňový řád neupravuje a kterou nelze překlenout pomocí analogie legis, jejíž aplikace je právní teorií obecně tolerována⁷⁵, správní řád, jakožto předpis obsahující nejobecnější principy správního řízení a jiných postupů správních orgánů, by bylo pro zachování výše uvedeného ústavního principu nutno subsidiárně použít. Důvodová zpráva k daňovému řádu se tento argument pokusila vyvrátit tvrzením, že „*správní řád představuje procesní předpis, který je prostředkem aplikace od finančního práva zcela odlišné hmotně-právní úpravy, zakládající existenci administrativně-právních vztahů mezi nositeli a adresáty veřejné správy, přičemž tyto vztahy se dají v nepodstatných rysech odlišovat od vztahů finančně-právních, nota bene specifických vztahů daňově-právních mezi správcem daně a daňovým subjektem. Specifikum procesního práva daňového se s ohledem na výše uvedené zdá být dosti zřejmé a není zcela jasné, zda začlenění oblasti úpravy pod správní právo a tedy minimálně latentně pod vědu správního práva, by v budoucnu*

⁷⁵Za podmínky, že použitím analogie legis nedojde ke zhoršení postavení daňového subjektu

nepřineslo dnes nechtěné změny výkladů některých institutů a nebylo by v rozporu s vývojem směrem k větší autonomii disciplíny, tj. následně i výkladů a aplikace práva.“ Zákodárce se pokouší o víc, než o pouhé vyslovení nezávislosti obou předpisů. Podle mého názoru se zde objevují tendence k vyslovení závěru, že daňové právo procesní obecně je nezávislé na správním právu procesním. I když zcela nezpochybňuji tvrzení, že daňové řízení má svá specifika s ohledem na jeho předmět úpravy. Myslím si, že současnou právní teorií vytvořená definice, že daňové řízení je specifickým správním řízením s berní specializací, je odpovídající. Jak ZSDP, tak daňový řád obsahuje přes svá specifika i úpravu obecných otázek, které jsou vlastní jak daňovému řízení, tak i správnímu řízení.

Otázka tedy zní, nakolik obsahuje nový daňový řád perfektní úpravu. V případě, že by ji obsahoval, nebylo by pak potřeba řešit otázku vztahu obou procesních předpisů. Zákodárce se v daňovém řádu zcela jistě snažil reagovat na mezery objevující se v ZSDP a vzbuzující otázku použitelnosti správního řádu na správu daní. Jako příklad uvádím § 3 ZSDP vztahující se k úřednímu jazyku. Při porovnání s § 16 správního řádu je na první pohled zjevné, že ZSDP neobsahuje úpravu týkající se komunikace s lidmi neslyšícími a lidmi hluchoslepými. Tuto mezeru není možné řešit jinak než subsidiárním použitím § 16 odst. 5 správního řádu. Zákodárce v daňovém řádu na tento nedostatek reagoval v § 76 odst. 5.

Ustanovení § 262 daňového řádu vylučuje použití správního řádu pro správu daní, která je samotným daňovým řádem v § 1 odst. 2 charakterizována jako „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.*“ Podle mého názoru tato definice lépe odpovídá účelu správy daní než definice správy daní v § 1 odst. 2 ZSDP, která tento pojem vymezuje jako „*právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností.*“ Definice v daňovém řádu byla oproti ZSDP zjednodušena a při srovnání pojmů „postup“ a „právo činit opatření“ je zřejmé, že daňový řád zvolil vymezení působící širším rozsahem než ZSDP. V této práci jsem se také zabývala i otázkou, zda lze pod správu daní podle ZSDP zařadit i právo činit taková potřebná opatření, která ke správnému a úplnému zjištění daně nevedou. Nyní se vybízí otázka, zda lze pod správu daní podle daňového řádu zařadit postupy, jejichž cílem je sice správné zjištění a stanovení daně, přesto lze ale předpokládat, že tyto postupy požadovaného cíle dosáhnout nemusí. Již na první pohled je zřejmý pozitivní posun v daňovém řádu. I když daňový řád obsahuje úpravu postupů, které vzhledem k jejich imanentní charakteristice nemusí vést ke správnému zjištění a stanovení daně, zcela jistě lze zároveň konstatovat, že cílem těchto postupů

správné zjištění a stanovení daně prostě je. Podle mého názoru definice správy daní podle daňového řádu působí na rozdíl od ZSDP jako interpretační vodítko. Pokud totiž daňový řád podle § 1 odst. 1 „*upravuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní*“ a zároveň v § 1 odst. 2 definuje správu daně jako „*postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*“, zjednodušením dojdeme k závěru, že daňový řád upravuje postupy správce daně, jejichž cílem je správné zjištění a stanovení daně.

Dalším podle mého názoru pozitivním posunem v daňovém řádu nastal podřazením příslušenství daně pod pojem „daň“ (daň v pojetí sensu largo). Ustanovení § 2 odst. 4 daňového řádu stanoví, že daň „*zahrnuje rovněž daňový odpočet, daňovou ztrátu nebo jiný způsob zdanění a příslušenství daně*.“ Nadále tak nebudou vznikat výkladové problémy, zda-li je řízení o příslušenství daně řízením daňovým, či ne.

Často kritizovaným fenoménem ZSDP je úprava zásad daňového řízení, které podle řady názorů neodpovídají zásadám moderní veřejné správy. Daňový řád si předsevzal nelehký úkol a snažil se vymezit základní zásady správy daní způsobem, který by znemožnil použití základních zásad činnosti správních orgánů obsažených v § 2 až 8 správního řádu ve spojení s § 177 odst. 1 správního řádu, tzn. daňový řád se pokusil o negativní naplnění podmínky § 177 odst. 1 správního řádu „*.....ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje*“. Za zmínku stojí skutečnost, že v daňovém řádu se nejedná o zásady daňového řízení, nýbrž o zásady správy daní, což je jistě pozitivní krok, neboť nebudou vznikat pochybnosti, zda-li se zásady použijí pouze na daňové řízení, nebo i na jiné postupy správce daně, které do daňového řízení nepatří.

V kapitole, kde bylo pojednáno o základních zásadách činnosti správních orgánů, jsem dospěla k závěru, že pro negativní naplnění podmínky § 177 odst. 1 správního řádu „*ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje*“, by lex specialis musel obsahovat výčet zásad *expresis verbis* odpovídající všem zásadám obsažených v § 2 až 8 správního řádu s výjimkou těch, které se při správě daní díky její specifičnosti a odlišnosti od obecných správních postupů nemohou uplatnit. I když ZSDP úpravu zásad odpovídající zásadám činnosti správních orgánů podle mého názoru neobsahuje, u daňového řádu tomu může být jinak. Z ustanovení § 5 až 9 daňového řádu lze vyčíst následující zásady:

- Zásada legality (§ 5 odst.1)
- Zásada zákazu zneužití správního uvážení, též zásadu uplatňování pravomoci

k těm účelům, k nimž správci daně byla zákonem nebo na základě zákona svěřena (§ 5 odst. 2)

- Zásada proporcionality (§ 5 odst. 3)
- Zásada vzájemné spolupráce (§ 6 odst. 2)
- Zásada uplatnění práv (§ 6 odst. 3)
- Zásada procesní rovnosti (§ 6 odst. 1)
- Zásada legitimního očekávání (§ 8 odst. 2)
- Zásada vstřícnosti a vyvarování se nezdvořilostí (§ 6 odst. 4)
- Zásada rychlosti (§ 7 odst. 1)
- Zásada hospodárnosti a flexibility (§ 7 odst. 2)
- Zásada volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1)
- Zásada objektivní pravdy (§ 8 odst. 3)
- Zásada poučovací povinnosti správce daně (§ 6 odst. 3)
- Zásada neveřejnosti správy daní (§ 9 odst. 1)
- Zásada zachování mlčenlivosti (§ 9 odst. 1)

Z výše uvedeného vyplývá, že daňový řád skutečně obsahuje výčet zásad v mnohém se shodujících se základními zásadami činnosti správních orgánů podle správního řádu. Nepochybně můžeme nalézt celou řadu rozdílů, což ale nemusí být nutně hodnoceno negativně s ohledem na nespornou specifickou správního řízení s berní specializací. V daňovém řádu nenalezneme zásadu ochrany práv nabytých v dobré víře, zásadu smírného odstranění sporů, ani požadavek na zachování dobré správy. Podle mého názoru zásady obsažené v daňovém řádu svým obsahem odpovídají základním zásadám činnosti správních orgánů, tak jak to požaduje § 177 odst. 1 správního řádu a tudíž by se základní zásady činnosti správních orgánů na správu daní nepoužily.

V této práci jsem se ve většině případů přikláběla k názoru, že ZSDP a správní řád jsou procesními předpisy, které jsou ve své podstatě samostatné, přesto neabsolutně nezávislé. ZSDP totiž obsahuje řadu nesrovnalostí, které vzbuzují pochybnosti o absolutním vyloučení subsidiárního použití správního řádu. Navzdory skutečnosti, že ani daňový.

5 ZÁVĚR

Při zpracovávání této diplomové práce jsem dospěla k závěru, že nezávislost ZSDP a správního řádu není absolutní. Především základní zásady daňového řízení vyjádřené *expresis verbis* v § 2 ZSDP neodpovídají principům demokratické moderní veřejné správy, které získaly své vyjádření až v § 2 až 8 správního řádu v podobě základních zásad činnosti správních orgánů.

Vzhledem k dikci ustanovení § 177 odst. 1 správního řádu, který stanoví, že základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon vymezí, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje. Zastávám názoru, že se základní zásady činnosti správních orgánů aplikují za určitých podmínek i v rámci ZSDP. ZSDP dále obsahuje i celou řadu nedostatků a výkladových problémů, kde lze uvažovat o subsidiárním použití správního řádu.

Daňový řád oproti ZSDP zaznamenal pozitivní posun ohledně konstatování nezávislosti na správním řádu. Základní zásady správy daní obsažené v § 5 až 9 daňového řádu odpovídají obsahu základních zásad správních orgánů daleko více, než připouští úvahy o neaplikaci § 177 odst. 1 správního řádu. Zároveň daňový řád napravil celou řadu sporných otázek, které jsou ZSDP vytýkány. Navzdory tomu i v případě daňového řádu jsem nedůvěřivá k vyslovení závěru, že daňový řád je absolutně nezávislý na správním řádu. Absolutní nezávislost obou procesních předpisů je spíše jakýmsi ideálním stavem, kdy by zákon upravující správu daní obsahoval dokonalou úpravu a správního řádu by tak nebylo potřeba.

Pokud se zákonodárce skutečně domnívá, že oba procesní předpisy jsou na sobě absolutně nezávislé, je otázkou, proč nezvolí řešení, které se jeví jako nejjednodušší. Místo neustálých pokusů tento vztah definovat pomocí § 99 ZSDP, resp. § 262 daňového řádu, zákonodárce může prostou novelou správního řádu stanovit, že ustanovení správního řádu se nevztahují na ZSDP, popřípadě daňový řád. Myslím si, že zákonodárce k tomuto řešení přistoupit nechce, neboť by tak čelil nebezpečí, že takové ustanovení bude v rozporu s ústavním principem, že státní moc lze uplatňovat pouze v případech, v mezích a způsobem, které stanoví zákon. V případě, že by se potenciálně objevila situace, kterou ZSDP, popř. daňový řád, nebude upravovat dostatečně nebo vůbec, tuto mezeru nebude možno překlenout analogií a správní řád by sám vylučoval možnost svého použití na správu daní, vzniklo by vzduchoprázdno, kdy by správce daně neměl zákonný podklad pro svoji činnost. Definováním vztahu obou procesních

předpisů v rámci ZSDP, popř. daňového řádu, pořád zůstávají správci daně „zadní vrátka“, neboť v tomto případě lze použít výkladové techniky, kterými je možno § 99 ZSDP, popř. § 262 daňového řádu, překlenout.

Ideální by podle mého názoru byl stav, kdyby ZSDP § 99, popřípadě daňový řád § 262, neobsahoval, jelikož tato ustanovení považuji za zbytečná, ne-li spíše situaci ještě více komplikující. Pokud daňový řád obsahuje natolik samostatnou a kvalitní úpravu, jak zákonodárce tvrdí v důvodové zprávě, nebude o subsidiárním použití správního řádu potřeba vůbec uvažovat, neboť nesmíme zapomínat na skutečnost, že sám správní řád ve svém ustanovení § 1 odst. 2 stanoví, že *lex specialis derogat legi generali*.

SEZNAM LITERATURY

Knižní díla

BONĚK, Václav. *Lexikon Daňové pojmy*. Vyd. 1. Ostrava : Sagit, 2001. 626 s. ISBN 8072082655.

BAKEŠ, Milan. *Finanční právo*. 4. aktualiz. vyd. Praha : C.H. Beck, 2006. 741 s. ISBN 8071794317.

HRABCOVÁ, Dana. *Principy dobré správy : sborník příspěvků přednesených na pracovní konferenci : Kongresový sál Kanceláře veřejného ochránce práv*, Brno, 22. března 2006. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita pro Kancelář veřejného ochránce práv, 2006. 265 s. ISBN 8021040017.

HRABÁK, Jan; NAHODIL, Tomáš. *Správní řád : s výkladovými poznámkami a vybranou judikaturou : podle právního stavu ke dni 1.5.2009*. 3., aktualiz. vyd. Praha : ASPI, 2009. 500 s. ISBN 9788073574246.

JÁNOŠÍKOVÁ, Petra; MRKÝVKA, Petr; TOMAŽIČ, Ivan. *Finanční a daňové právo*. Plzeň : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2009. 525 s. ISBN 9788073801557.

KANIOVÁ, Lenka; SCHILLEROVÁ, Alena. *Správa daní : úplné znění zákona, komentář, judikatura*. 2., přeprac. vyd. Praha : ASPI, 2005. 387 s. ISBN 8073571064.

KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem : komplexní pohled na problémy správy daní*. 7. aktualiz. vyd. Olomouc : ANAG, 2009. 879 s. ISBN 9788072635283.

MRKÝVKA, Petr; PAŘÍZKOVÁ, Ivana; RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa 1.díl*. Vyd. 1. Brno : Masarykova univerzita, 2004. 404 s. ISBN 8021035781.

MRKÝVKA, Petr; PAŘÍZKOVÁ, Ivana; RADVAN, Michal. *Finanční právo a finanční správa 2. díl*. Vyd. 1. Brno : Masarykova univerzita, 2004. 381 s. ISBN 802103579X.

SKULOVÁ, Soňa. *Správní právo procesní*. Plzeň : Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2008. 428 s. ISBN 9788073801106.

RADVAN, Michal a kol. *Finanční právo a finanční správa - berní právo*. 1. vyd. Brno : Masarykova univerzita, 2008. 509 s. ISBN 9788021047327.

Články

KINDL, Milan. *Správní řád v daňovém řízení?*. *Právní fórum*. 2006, 3, s. 101-105.

KOBÍK, Jaroslav. *Základní zásady činnosti správních orgánů a správa daní aneb máme opravdu jasno?*. *Daňový expert*. 2006, 2, s. 33-36.

KOUHOUTKOVÁ, Alena; ŠIMEK, Karel. Co znamená pro správu daní text § 177 odst. 1 nového správního řádu „...ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje.“? *Daňový expert*. 2006, 2, s. 30-33.

TARANDA, Petr. Ještě jednou k možnostem aplikace správního řádu v daňovém řízení. *Poradce*. 2006, 12, s. 225-229.

LIPERTOVÁ, Šárka. Vztah správního řádu a principů dobré správy. *Právní rádce*. 2008, 6, s. 41-44.

Elektronické zdroje

1) Internet

JOPEK, David. *Principy dobré správy a daňové řízení* [online]. Brno: Právnická fakulta Masarykovy univerzity. 2010[cit. 2010-02-25]. Dostupné z: <http://www.law.muni.cz/edicni/Days-of-public-law/files/pdf/sprava-finance/Jopek.pdf>.

JURČÁK, Martin. *Právo na dobrou správu v zemích EU* [online]. 2010 [cit. 2010-01-12]. 50 s. Bakalářská práce. Masarykova univerzita, Právnická fakulta. Vedoucí práce Josef Kunc. Dostupné z www:< http://is.muni.cz/th/136978/esf_b/>.

Ochrance.cz [online]. 2010 [cit. 2010-03-12]. Principy dobré správy. Dostupné z www:<<http://www.ochrance.cz/principy-dobre-spravy>>.

POTĚŠIL, Lukáš. „Dobrá správa“ v dokumentech Rady Evropy. *Veřejná správa* [online]. 2008, 12, [cit. 2010-01-12]. Dostupný z www:<<http://www.mvcr.cz/clanek/dobra-sprava-v-dokumentech-rady-evropy.aspx>>.

Sagit.cz [online]. c2010 [cit. 2010-02-12]. Daňová povinnost. Dostupné z www:<http://www.sagit.cz/pages/lexikonheslatxt.asp?cd=74&typ=r&levelid=da_066.htm>.

Závěr č. 3/2005 ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu [online]. Ministerstvo vnitra, 2010 [cit. 2010-01-14]. Dostupné z:<<http://www.mvcr.cz/clanek/zavery-poradniho-sboru-ministra-vnitra-ke-spravnimu-radu.aspx>>.

Závěr č. 10/2005 ze zasedání poradního sboru ministra vnitra ke správnímu řádu [online]. Ministerstvo vnitra, 2010 [cit. 2010-01-14]. Dostupné z:<<http://www.mvcr.cz/clanek/zavery-poradniho-sboru-ministra-vnitra-ke-spravnimu-radu.aspx>>.

2) Elektronická databáze

ČERNÝ, Pavel. Nový správní řád (nejen) z pohledu osob dotčených rozhodováním. *ASPI* [databáze]. Verze 12/2009. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009 [cit. 2009-12-13].

POSLANECKÁ SNĚMOVNA PČR; VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. *ASPI* [databáze]. Verze 12/2009. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009 [cit. 2010-02-13].

VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k návrhu zákona správní řád. Obecná část. *ASPI* [databáze]. Verze 12/2009. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009 [cit. 2010-02-13].

VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k návrhu zákona správní řád. Zvláštní část. K § 1. *ASPI* [databáze]. Verze 12/2009. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009 [cit. 2009-12-13].

VLÁDA ČR. Důvodová zpráva k návrhu zákona správní řád. Zvláštní část. K § 2-8. *ASPI* [databáze]. Verze 12/2009. Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009 [cit. 2010-01-07].

Právní předpisy

Vyhláška č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků.

Zákon č. 71/1967 Sb., o správním řízení, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Judikatura

Nález Ústavního soudu ze dne 5. 11. 1996 sp. zn. Pl. ÚS 14/96.

Nález Ústavního soudu ze dne 1.12. 1998 sp. zn. I. ÚS 41/98.

Nález Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1999 sp. zn. IV. ÚS 499/98.

Nález Ústavního soudu ze dne 7. 8. 2002 sp. zn. IV ÚS 15/02.

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové, pobočka v Pardubicích, ze dne 29. 7. 2004 sp. zn. Ca 51/2003.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 22. 10. 1997 sp. zn. 28 Ca 287/97-45.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008 sp. zn. 7 Afs 212/2006-74.

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že jeden výtisk diplomové (bakalářské) práce bude uložen v Ústřední knihovně VŠB-TUO k prezenčnímu nahlédnutí a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:

.....

PŘÍLOHY

Seznam příloh:

Příloha 1 - Desatero principů dobré správy definovaných veřejným ochráncem práv

Příloha 2 - Judikatura

Příloha 3 - Důvodová zpráva k daňovému řádu - vztah ke správnímu řádu

8.1 Příloha 1 - Desatero principů dobré správy definovaných veřejným ochráncem práv

1. Soulad s právem

Úřad postupuje v souladu s právním řádem České republiky jako celkem. Právní předpisy aplikuje v jejich vzájemné souvislosti. Tam, kde je výklad určitého právního ustanovení nejednoznačný, vykládá jej úřad podle jeho smyslu, přičemž respektuje zejména stanoviska nadřízeného úřadu a konstantní judikaturu soudů. Nadřízený úřad na žádost podřízeného úřadu poskytne své jednoznačné a srozumitelné právní stanovisko k řešení určitého právního problému. Nadřízený úřad také sám v důležitých právních otázkách aktivně sjednocuje postup podřízených úřadů vydáváním závazných právních stanovisek.

2. Nestrannost

Úředník přistupuje ke všem osobám ve stejné situaci stejně a nečiní žádné neodůvodněné rozdíly v zacházení s nimi, přitom respektuje princip přiměřenosti. Úředník se snaží oprostit ode všech předsudků, zachovávat politickou i náboženskou neutralitu a nezavdávat žádnou příčinu k pochybnostem o své nepodjatosti. Pokud se rozhodne nepřihlížet k vyjádření či požadavku některé osoby, vždy takový postup odůvodní. Stížnost osoby na konkrétního úředníka řeší zásadně jiný úředník než ten, proti kterému stížnost směřuje. Výsledek prošetření takové stížnosti vychází z porovnání tvrzení obou stran a objektivně zjištěných skutečností.

3. Včasnost

Úřad vyřídí každé podání osoby v rozumném a přiměřeném čase bez zbytečných průtahů. Jestliže si vyřízení vyžádá delší dobu, než je obvyklé, úřad o tom osobu vždy vyrozumí, přičemž uvede důvody prodlevy a předpokládaný termín, kdy bude podání vyřízeno. Pokud může mít rozhodnutí úřadu vliv na výsledek jiného řízení, snaží se úřad rozhodnout ještě před ukončením tohoto souvisejícího řízení. O svém postupu ve věci uvědomí včas úřady, pro které je výsledek jeho řízení důležitý. U řízení zahajovaných z vlastního podnětu zahájí úřad řízení bezodkladně, jakmile se dozví o důvodu pro jeho zahájení, a dokončí ho v takovém čase, aby bylo dosaženo jeho účelu.

4. Předvídatelnost

Úřad naplňuje legitimní očekávání osob a rozhoduje shodně s tím, jak rozhodoval obdobné případy v minulosti nebo jak rozhoduje obdobné případy nadřízený úřad. Pokud se od své dosavadní praxe v konkrétním případě odchýlí, výslovně to uvede v rozhodnutí a tento postup odůvodní. V obdobných případech používá úřad obdobné postupy a při užití správního uvážení se drží předem stanovených obecných měřítek. Při změně obecných pravidel úřad takovou změnu s dostatečným předstihem přiměřeným způsobem zveřejní a vytvoří předpoklady pro hladký přechod k novým pravidlům. Nejvýznamnější závěry a poznatky ze své činnosti úřad zveřejňuje. Struktura důležitých dokumentů úřadu je ustálená a přehledná, aby se v nich osoby mohly snadno orientovat.

5. Přesvědčivost

Úředník při řízení poskytuje osobě přiměřené informace o zjištěných skutečnostech a o jejích povinnostech vůči úřadu a informuje ji o postupu úřadu tak, aby osoba plně pochopila účel řízení, orientovala se v jeho průběhu a mohla využívat svá procesní práva. Úředník se snaží podávat přesné informace takovým způsobem, aby nikoho neuvedl v omyl. Při komunikaci s osobou přihlíží k jejím dorozumívacím a intelektuálním schopnostem a snaží se všechny její dotazy řádně zodpovědět. Úřední dokumenty určené osobám jsou psány jednoduchým a jasným jazykem, aby jim osoby snadno porozuměly.

Písemné odůvodnění rozhodnutí úřadu je přehledné, srozumitelné a jednoznačné. Úřad poučí osobu o možnosti použití opravných prostředků proti svému rozhodnutí, a to včetně soudního přezkumu. Úřad vždy podnikne účinné kroky k tomu, aby se osoba, již

se rozhodnutí týká, o něm dozvěděla. Úřad také poctivým způsobem informuje veřejnost o přípravě rozhodnutí obecného dosahu a dá jí možnost vyjádřit se k jeho obsahu.

6. Přiměřenost

Úřad zasahuje do práv a oprávněných zájmů osob jen tam, kde je to nutné k dosažení účelu řízení a pouze v nezbytné míře. Úřad zohledňuje při uplatňování svých pravomocí mimořádnou situaci určité osoby tak, aby jeho postup vůči ní nebyl nepřiměřeně tvrdý. Po osobách požaduje pouze takovou míru součinnosti, která je k dosažení účelu řízení nezbytná. Ke splnění uložených povinností stanovuje osobám s ohledem na jejich osobní poměry přiměřenou lhůtu zahrnující i čas potřebný na přípravu k plnění nově uložených povinností. V zájmu racionality výkonu správy uplatňuje úřad zákony způsobem, který nevede k absurdním výsledkům a odpovídá cílům sledovaným zákonodárcem.

7. Efektivnost

Úřad usiluje o komplexní řešení věci. Jestliže některý odbor nebo organizační jednotka úřadu obdrží od osoby podání, které jí nepřísluší řešit, postoupí toto podání věcně příslušné části úřadu a osobu o tom informuje. Pokud věc řeší souběžně několik odborů nebo organizačních jednotek téhož úřadu nebo několik různých úřadů, zjišťují vzájemně informace o svém postupu, předávají si je a společně tento postup koordinují. Každý úřad je ve své činnosti důsledný a usiluje o skutečné, nikoliv pouze formální vyřešení celé věci. Činí proto účelné kroky k realizaci svých rozhodnutí v praxi a provádí i následnou kontrolu jejich naplňování.

8. Odpovědnost

Úřad se nevyhýbá posouzení otázky nebo přijetí rozhodnutí ve věci, která spadá do jeho působnosti. V případě, že úřad udělá chybu, jasně a výslovně tuto chybu přizná, písemně se za ni osobě omluví a neodkladně přijme účinná opatření k nápravě, popřípadě osobu poučí o možnosti žádat o náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem.

Úředník vynakládá veřejné zdroje pouze v takovém rozsahu, který je nezbytný k dosažení účelu řízení. Při své činnosti se snaží předcházet škodám na zdraví a majetku osob i státu a na veřejných statcích. S informacemi získanými při výkonu veřejné správy nakládá citlivě a poskytuje jim náležitou ochranu, přičemž bere ohled na soukromí a rodinný život osob.

9. Otevřenost

Úřad umožní osobám nahlížet do všech úředních dokumentů a pořizovat si jejich kopie. Úřad pečlivě dodržuje spisový pořádek, takže je schopen jednotlivé dokumenty vyhledat. Přístup osob k úředním dokumentům omezí úřad pouze do té míry, jakou vyžaduje ochrana osobních údajů, soukromí, oprávněných zájmů jiných osob, utajovaných informací, obchodních tajemství nebo jiné zákonné limity. Poplatek za zpřístupnění úředních dokumentů či pořízení jejich kopií stanovuje úřad tak, aby tím nezabraňoval osobám v získání informací o činnosti úřadu.

Při styku s osobami uvádí úředník, který věc vyřizuje, své jméno, funkci a telefonický či e-mailový kontakt. Tyto údaje jsou uvedeny i na všech dokumentech a na internetových stránkách úřadu. Budova úřadu je vybavena informačním systémem, který zaručuje snadnou orientaci osob a možnost identifikace úředníků na jejich pracovištích. Úřední deska je umístěna na viditelném místě, je zřetelně označena a přehledně členěna.

10. Vstřícnost

Úředník se chová k osobám s respektem a zdvořilostí a je korektní vůči jiným úředníkům. Všem sdělením věnuje náležitou pozornost a na všechna podání řádně odpovídá, s výjimkou podání anonymních a opakujících se. V rámci svých možností se snaží osobě pomoci dosáhnout cíle, který sleduje svým podáním. Úředník za žádných okolností nenarušuje lidskou důstojnost osob, neboť si je vědom toho, že náplní jeho práce je služba veřejnosti.

8.2 Příloha 2 - Judikatura

▪ Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 6 A 25/2002-59 ze dne 20. 7.2006.

- Nejvyšší správní soud se zabýval otázkou porušení pravidla správního uvážení správním orgánem tím, že nerespektoval princip oprávněného (legitimního) očekávání. Konstatoval, že rozhodnutí správního orgánu je z důvodu tohoto porušení nezákonné.

- „K tomu je vhodné uvést: princip legitimního očekávání se ve formě základních zásad řízení promítá i v oblasti správního práva, třebaže nebývá v zákonných textech výslovně pojmenován. Lze jej však dovodit i ze základních zásad správního řízení (v současné době srov. např. § 2 odst. 3 správního řádu z r. 2004 o ochraně dobré víry) a vysoké soudy ostatně v tomto smyslu často judikují. Není podstatné, že princip ochrany legitimního očekávání, stejně jako množství dalších právních zásad, mnohdy plynoucích už z klasické jurisprudence římské, není součástí psaného práva. Nejvyšší správní soud se nemůže stavět na pozici deformovaně chápané pozitivistické interpretace a přisvědčuje Ústavnímu soudu, který plenárním nálezem (Pl. ÚS 33/97, publikováno jako č. 30/1998 Sb.) připomenul, že i v českém právu platí a je běžně aplikována řada obecných právních principů, které nejsou výslovně obsaženy v právních předpisech.“

▪ Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp.zn. 8 Afs 59/2005-83 ze dne 20.7.2007.

- „Ústavní soud se otázkou předvídatelnosti rozhodování opakovaně zabýval v souvislosti s řízením soudním. Zde sluší zmínit např. nález ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03 (č. 27/2004 Sb. ÚS). Ústavní soud zde označil za projev libovůle a porušení práva na spravedlivý proces situaci, kdy je rozhodnutí „pro účastníka řízení s ohledem na dosavadní stav řízení, stav dokazování, existující procesní situaci a především uplatněné právní námitky překvapivé“. Jakkoli Ústavní soud tyto závěry vyslovil v souvislosti s rozhodováním soudů, lze je, dle názoru Nejvyššího správního soudu, nepochybně vztáhnout i na řízení správní. Za explicitní vyjádření této kautely v jednoduchém právu lze považovat § 2 odst. 4 správního řádu (č. 500/2004 Sb.); ve smyslu ustanovení § 177 odst. 1 téhož zákona se uplatní i v řízeních vedených v procesním režimu daňového řádu. Přestože řízení před žalovaným probíhalo ještě před nabytím účinnosti této úpravy, nelze nalézt rozumný důvod, pro který by se na něj předmětný požadavek jen pro neexistenci jeho explicitní transpozice do jednoduchého práva neměl vztahovat.

▪ Nález Ústavního soudu sp. zn. IV ÚS 15/02 ze dne 7.8.2002.

- „I daňoví poplatníci mají, ústavně zaručené základní právo, tedy právo na to, aby daňové řízení probíhalo bez zbytečných průtahů. Tomuto právu pak odpovídá povinnost orgánů veřejné moci ve věci bez zbytečných průtahů rozhodnout.“

▪ Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Ans 1/2005 – 90 ze dne 28.4.2005.

- „Pokynem D-144 správní orgán sám sobě v rámci pravomocí stanovených mu zákonem (který žádné konkrétní maximální lhůty pro uzavření vytýkacího řízení ani v § 43 daňového řádu ani v jiném předpisu neurčuje) a bez toho, aby se jakkoli dotkl zákonem zaručených práv soukromých osob, stanovil pro abstraktně definovaný okruh případů pravidla přísnější, než která na něj klade zákon. Tato přísnější pravidla finanční úřady nepochybně všeobecně dodržují a pracovníci těchto úřadů považují za nezbytné tak činit. To ostatně plyne i z vyjádření žalovaného, který tvrdí, že lhůty stanovené pokynem D-144 dodržel a že si jich je vědom. Není tedy pochyb, že na základě pokynu D-144 se vytvořila správní praxe, která spočívá v tom, že vytýkací řízení se uzavírají ve lhůtách a podle pravidel případného prodlužování těchto lhůt stanovených v pokynu D-144. Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřipustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila; prostorem pro uvážení je zde nutno rozumět i to, v jaké lhůtě správní orgán ve věci rozhodne, není-li taková lhůta právním předpisem konkrétně stanovena.“

▪ Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 212/2006-74 ze dne 19.2.2008.

- „Současné daňové řízení se vyznačuje tím, že prvoinstanční rozhodnutí v něm vydávaná nemusí být zpravidla odůvodňována (podle § 32 odst. 3 d. ř. rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon). Daňovému subjektu se tedy teprve v podobě rozhodnutí o odvolání dostane (či mělo by se dostat) relativně uceleného skutkového a právního zhodnocení jeho věci. V předchozích fázích daňového řízení se mu takového zhodnocení dostává jen v omezené míře, typicky ve zprávě o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 d. ř.). Znamená to, že zvláště pokud je rozhodnutí o odvolání prvním rozhodnutím v daňovém řízení, které obsahuje odůvodnění, je třeba, aby rekapitulovalo dosavadní průběh a výsledky daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci daňového subjektu do patřičného skutkového a právního kontextu. Není však žádného důvodu, aby mechanicky rekapitulovalo vše, co se v

daňovém řízení doposud stalo či co s ním přímo či nepřímo souviselo, neboť to by bylo nadbytečné, a tedy nevhodné; skutkový a právní kontext věci je třeba popsat tak, aby vytvářel podklad pro porozumění důvodům rozhodnutí a pro to, aby tyto důvody přesvědčivě obhájily jeho výrok. Jakkoli tedy v daňovém řádu není požadovaný obsah odůvodnění výslovně definován a v § 50 odst. 7 větě druhé d. ř. je toliko stanoveno, že v odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými, nebude se obsah odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení ve svých podstatných rysech lišit od obsahu odůvodnění, jak jej pro rozhodnutí vydaná ve správním řízení předepisuje § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, který stanoví, že v odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí.“

▪ Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 24/2008-60 ze dne 30.10.2008.

- „Ze zásady součinnosti podle § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a také z další obecně platné zásady spravedlivého procesu vyplývá, že správce daně je povinen dbát na to, aby daňový subjekt byl seznámen s důvody rozhodnutí správce daně. Pro rozhodování o výši daňové povinnosti z toho vyplývá povinnost správce daně seznámit daňový subjekt s podklady platebního výměru a umožnit mu vyjádřit se k nim, řádně mu rozhodnutí doručit i to, že rozhodnutí musí obsahovat řádné odůvodnění. Z odůvodnění rozhodnutí musí být patrné, jakými úvahami a na základě jakých podkladů správce daně dospěl k výroku rozhodnutí. V odůvodnění rozhodnutí, které bylo vydáno na základě dokazování, správce daně dále musí uvést, které skutečnosti má za prokázané a o které důkazy opřel svá skutková zjištění, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil a jak věc posoudil po právní stránce. Uplatněním další zásady uvedené v § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, zásady přiměřenosti, lze dospět k závěru, že tomu je tak vždy, kdy tento krok umožní lépe dosáhnout stanovení a vybrání daní tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, tedy cíle daňového řízení v nejširším smyslu vůbec. Ostatně právo na odůvodnění je jedním ze všeobecně uznávaných práv účastníků správních, potažmo daňového řízení, a to jak teorií, správní i soudní rozhodovací praxí. Minimální standardy správního práva, přijaté Výborem ministrů Rady Evropy ve formě doporučení a odražené v českém pozitivním právu a konstantní judikatuře, zaručují účastníkům správního řízení právo na řádné odůvodnění rozhodnutí i právo slyšení.

8.3 Příloha 3 - Důvodová zpráva k daňovému řádu - vztah ke správnímu řádu

V souvislosti s přípravou rekodifikace daňového práva procesního se v odborných diskusích objevuje otázka vztahu daňového řádu a správního řádu. Předmětem diskuse je, zda by nebyla vhodnější konstrukce, podle níž by daňový řád (sekundárně tedy všechny daňové zákony) byl subsidiárně podřazen pod správní řád. Shrnutí východisek a názorů, o které se opírá navrhovaná koncepce lze rozdělit z několika hledisek:

1. Specifický charakter daňového řízení a souvisejících postupů

Základním hlediskem, které je nutné mít na zřeteli, je skutečnost, že instrumenty využívané v rámci správy daní vykazují natolik výrazná specifika, pro která je jen velmi obtížné hledat obecné základy v textu platného správního řádu. Markantním příkladem je pojetí daňového řízení. To ze své podstaty vyžaduje zcela odlišný přístup. Typické je kontinuální plynutí jednotlivých daňových řízení v závislosti na jednotlivých zdaňovacích obdobích a jednotlivých druzích daní, které je nutno zohlednit např. při vedení spisu. Skutečnost, že procesní práva a povinnosti vznikají osobám vrchnostensky podřazeným i mimo režim zahájeného řízení (zejména vyhledávací činnost), vede k odlišnému pojetí účastenství, které vychází i z typicky dvoustranného charakteru daňové povinnosti – tj. vztahu mezi daňovým subjektem, jehož právní postavení nositele daňové povinnosti vzniká na základě hmotně-právní úpravy, a státem reprezentovaným příslušným správcem daně, který tak vystupuje nejen jako orgán veřejné moci, ale zároveň i věřitel (eventuálně dlužník). Ostatní subjekty (třetí osoby), které se správy daní zúčastňují, pak z povahy věci mají jiné postavení než daňové subjekty a nelze o nich hovořit jako o účastnících řízení. Klíčová je i existence břemene tvrzení a důkazního břemene, které stíhá daňový subjekt. Nutno je také podtrhnout, že daňové řízení je složeno z několika dílčích řízení, a končí uplynutím doby, nikoliv vydáním rozhodnutí, resp. jeho právní mocí. Definici správního řízení podle správního řádu zjednodušeně vzato odpovídá pouze určitá fáze daňového řízení, na kterou mnohdy navazuje jak z vůle správce daně, tak i z vůle daňového subjektu (a to častěji) další fáze daňového řízení, která rovněž končí pravomocným rozhodnutím.

2. Historie a tradice právní úpravy daňového procesu

Výše zmíněné principy a specifika daňového řízení, resp. správy daní jako celku, nebyly vytvořeny uměle ve snaze obhájit autonomii dané právní disciplíny, nýbrž vyplývají ze zkušeností českých berních orgánů z minulého století a z obdobných principů v zemích EU i v dalších členských zemí OECD.

Úprava daňového řízení se subsidiárním používáním správního řádu byla uplatňována od roku 1962, kdy odlišnosti od tehdy platného správního řádu přijatého zákonem č. 71/1967 Sb. byly upraveny vyhláškou č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní. Zde je třeba podotknout, že tato úprava odpovídala době, ve které byla aplikována. Existovalo několik přísně sledovaných organizací na okrese. Majetkové vztahy byly velmi průhledné a většina daní z příjmů byla spravována v režimu plátců daní. Také mezinárodní vlivy na výběr daní byly minimální. Nedocházelo také k teoretické podpoře a rozvoji daňového práva.

Po roce 1989 bylo zřejmé, že s takovouto úpravou nelze v nových ekonomických, vlastnických situacích a při rozsáhlých změnách právního řádu vystačit. Byl proto přijat urychleně zákon, který se snažil za vydatné konsultační pomoci zahraničních expertů z USA, Německa a posléze Anglie a Francie, stanovit základní pravidla tak, aby bylo možné výběr daní v nových poměrech zajistit a získat další zkušenosti. Základem konstrukce nového zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) byla výslovná deklarace nezávislého postavení na tehdejším správním řádu. Toto nezávislé postavení si daňový proces udržel i vůči novému správnímu řádu přijatému zákonem č. 500/2004 Sb., přičemž současný text odkazuje na správní řád toliko v rámci agendy vyřizování stížností dle § 175 správního řádu.

Nejeví se jako vhodné přistoupit k novému experimentu obnovujícímu konstrukci minulého režimu a přinášející nová rizika a nové nejasnosti, které provází samotnou existenci správního řádu, a to v situaci, kdy tento předpis není aplikován na rozsáhlou a četnými změnami trpící daňovou problematiku.

3. Postavení daňového práva

Názory volající po subsidiárním použití správního řádu na daňové zákony se nejvíce odvolávají na obecný pohled tradiční právní teorie, podle něhož by v rámci principu jednoty a vnitřní bezrozpornosti právního řádu měly být zákony připravovány provázaně z pohledu celého systému. Nevhodná je konstrukce, podle níž je obdobná

materie duplicitně roztržena do jednotlivých zákonů bez ohledu na to, že některé otázky jsou již řešeny v předpise obecném. S tímto názorem je možné bezvýhradně souhlasit. Je zcela v pořádku, když úpravu společnou upravuje zákon obecný (*lex generalis*) a specifické potřeby dané oblasti řeší zákon upravující tuto oblast (*lex specialis*). Tak tomu je i v platném právu daňovém, kdy zákon o správě daní a poplatků představuje *lex generalis* vůči procesním odchylkám ostatních daňových zákonů. Nutno ale dodat, že tento princip je možné paušálně uplatňovat pouze v rámci daného právního odvětví (viz výše) nikoliv pro celou oblast veřejného práva.

Argumentace volající po subsidiárním podřazení daňového řádu je z obecného pohledu voláním po výlučném podřazení daňového práva pod právo správní. K tomu je nutno dodat, že správní právo sice nepochybně a zdánlivě obecně představuje část právního řádu, která upravuje veřejnou správu a která představuje soubor právních norem, které se vztahují k činnosti a organizaci veřejné správy, přičemž obecná část správního práva obsahuje takové úpravy jako zásady, pojmy a instituty, které v zásadě platí pro veškerou veřejnou správu. Avšak správní řád představuje procesní předpis, která je prostředkem aplikace od finančního práva zcela odlišné hmotně-právní úpravy, zakládající existenci administrativně-právních vztahů mezi nositeli a adresáty veřejné správy, přičemž tyto vztahy se dají nikoli v nepodstatných rysech odlišovat od vztahů finančně-právních, nota bene specifických vztahů daňově-právních mezi správcem daně a daňovým subjektem. Specifikum procesního práva daňového se s ohledem na výše uvedené zdá být dosti zřejmé a není zcela jasné, zda začlenění oblasti úpravy pod správní právo a tedy minimálně latentně pod vědu správního práva, by v budoucnu nepřineslo dnes nechtěné změny výkladů některých institutů a nebylo by v rozporu s vývojem směrem k větší autonomii disciplíny, tj. následně i výkladů a aplikace práva.

4. Mezinárodní srovnání

Z výše zmíněných principů bylo vycházeno při přípravě nové kodifikace daňového procesního práva, která zachovává tradiční konstrukci současného zákona o správě daní a poplatků a která je postavena na principu autonomie daňového práva. Ve prospěch tohoto přístupu hovoří i srovnání se zahraničními právními úpravami. Lze konstatovat, že v zahraničních státech s právním řádem srovnatelným s Českou republikou je autonomie daňového práva včetně jeho procesní části výrazně přítomná. V některých případech se jedná o soubor zvláštních předpisů, případně následně formálně kodifikovaných v Zákoníku daňového řízení, resp. daňových řízení (např. francouzský

Code des procédures fiscales). Některé státy se vydaly cestou materiální kodifikace tím, že soustředí systemizovaná pravidla daňového řízení jedním zvláštním předpisem (např. německý Abgabenordnung). Je rovněž možné najít státy, které aplikují soubor zvláštních předpisů v oblasti správy daní bez jejich formální kodifikace.

V těch státech, ve kterých je zvláštní právní úprava daňového řízení již dlouhodobou tradicí, pak lze konstatovat trend sbližování některých institutů správního a daňového řízení, které je možno analyzovat jako identické nebo obdobné ve správním i ve finančním (daňovém) právu. Jedná se typicky o doručování nebo o záruky určitých standardních individuálních práv a svobod adresáta veřejné správy, případně o záruky kvality veřejné správy jako služby veřejnosti, tj. o společný standard veřejné služby poskytované uživateli.

5. Uživatelské hledisko

Při řešení otázky subsidiárního použití správního řádu na daňové zákony je zohledněno rovněž uživatelské hledisko. Pro běžný daňový subjekt, běžného daňového poradce či účetního, jakož i pro berní úřednictvo by podřazení daňového práva procesního pod strukturu platného správního řádu (se všemi nedostatky, které tento předpis nesporně má) znamenalo větší obtíže při aplikaci normativního textu. Dotyčný si bude nucen udělat představu o tom, co ze správního řádu platí jako obecné pravidlo, co je vyloučeno speciální úpravou daňového řádu a co je dále modifikováno speciální úpravou v konkrétním hmotně-právním zákoně. Bylo by tedy nutné pracovat se třemi zákony najednou. Není asi nezbytné zmiňovat, že komplikace by nastaly jak na straně správců daně, tak ale především na straně daňových subjektů, kteří jsou povinni k dani od nascitura až po zajištění povinností za zemřelého, a to ve velmi složitých a zpolitizovaných podmínkách rozdílných daňových hmotně-právních úprav. Ze sféry podnikatelské veřejnosti i územních finančních orgánů proto celkem jednoznačně zaznívá hlas pro zachování nezávislé koncepce.

6. Vztah k jiným právním předpisům

Neochota podřadit daňové zákony pod správní řád a konstatace principu autonomie daňového práva, který je nutno chápat spíše z pohledu právní vědy, však neznamená, že daňový řád se chce za každou cenu vymezit nezávisle na existenci jiných právních norem, jako je tomu v některých jiných kodifikacích, zejména z dob totalitárního

zákonodárství. Navržená úprava naopak počítá s existencí právního okolí, zejména občanského, resp. soukromého práva a jeho institutů (počínaje obecným vymezením právních úkonů, způsobilosti, fyzických a právnických osob, zastoupení, ručení, konče u zástavního práva). V oblasti daňové exekuce je počítáno se subsidiárním využitím občanského soudního řádu tak, aby byly zajištěny stejné standardy a rovný přístup k adresátům příslušných norem. Tak je tomu i ve vztahu ke správnímu řádu, jehož některé instrumenty jsou bez dalšího použitelné při správě daní (např. vymezení úřední desky).

Dalším důvodem pro odmítnutí subsidiárního použití správního řádu je ta skutečnost, že současná koncepce správního řádu byla vytvářena bez ohledu na případnou provázanost s daňovým procesem, s ponecháním tzv. dělené správy. Pokud by výsledným cílem měla být důsledná harmonizace obou textů, znamenalo by to při zachování funkčnosti berní správy vedle nového pojetí daňového procesu v daňovém řádu i jednotlivých daňových zákonech nutnost novelizovat samotný správní řád.

Lze shrnout, že vzhledem k zásadnímu rozšíření počtu spravovaných daňových subjektů a jejich různorodosti, jakož i k ohromnému rozšíření mezinárodní spolupráce, se nejeví jako vhodným řešením, že by rozsah úpravy a její význam měl být oproti dosud platnému zákoníku umenšen a zkomplikován zrušením jeho autonomie a podřazení do pozice *lex specialis* vůči správnímu řádu. Je nutné si přiznat, že funkce státu je bezprostředně závislá na výběru daní a právní znejistění a nestálost interpretace zákona minimálně komplikuje i tak složitý výkon státní moci na tomto úseku. Každý nejistý nebo vadný krok správce daně vede ke snížení příjmů veřejných rozpočtů a k náhradě škody, což se v obecném správním řízení tak často nevyskytuje. Daňová soustava, jejíž je daňový řád nedílnou součástí, musí spočívat na koncepci umožňující transparentní, předvídatelné a přiměřené uplatňování veřejné moci.

